

Les moyens de preuve et de recherche
qui appartiennent à l'Administration
de l'Enregistrement pour l'exercice
de son droit de contrôle

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PRÉSENTÉE PAR

Etienne JAY

Date de Soutenance : mercredi, 8 juin 1927

Jury :

Président : M. PILON

Suffragants : MM. ALLIX, PICARD

1926

SOCIÉTÉ PARISIENNE D'IMPRIMERIE
27, RUE NICOLÒ, PARIS (XVI^e)

Les moyens de preuve et de recherche qui
appartiennent à l'Administration de l'Enre-
gistrement pour l'exercice de son droit
— de contrôle

**Les moyens de preuve et de recherche
qui appartiennent à l'Administration
de l'Enregistrement pour l'exercice
de son droit de contrôle**

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PRÉSENTÉE PAR

Etienne JAY

Date de Soutenance : mercredi, 8 juin 1927

Jury :

Président : M. PILON

Suffragants : MM. ALLIX, PICARD

1926

*SOCIÉTÉ PARISIENNE D'IMPRIMERIE
27, RUE NICOLLO, PARIS (XVI^e)*



La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Table analytique des matières

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE

DU DROIT DE CONTRÔLE

Section première :

DU DROIT DE COMMUNICATION

But de la communication

Mode de communication

Chapitre I^{er}. — Officiers publics et ministériels.

1^o Des notaires.

2^o Des huissiers, greffiers, porteurs de contraintes, commissaires priseurs et courtiers.

3^o Des secrétaires des administrations centrales et municipales, dépositaires des registres de l'Etat-Civil et des rôles des contributions.

Chap. II. — Receveurs des revenus départementaux et communaux et des établissements publics.

Chap. III. — Des sociétés, compagnies d'assurances et autres assujettis.

1^o Des sociétés :

a) formes de la communication;

b) but et étendue de la communication.

2° Des sociétés d'assurances.

3° Des congrégations religieuses, sociétés assimilées et associations cultuelles.

4° Des intermédiaires pour opérations de bourse.

5° Communications à faire par les particuliers.

Section deuxième :

CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS DE SUCCESSION

1° Titres ou livres produits à l'appui de la déduction du passif.

2° Titres, sommes ou valeurs en dépôt.

Coffres-forts tenus en location dans des établissements bancaires ou autres.

a) Preuve des contraventions.

b) Obligations imposées aux bailleurs de coffres-forts.

c) Augmentation des garanties de l'Administration.

3° Obligations imposées aux compagnies d'assurances sur la vie.

4° Certificats à produire pour le transfert de titres nominatifs.

5° Conventions internationales.

Section troisième :

DU CONTRÔLE DE L'ÉVALUATION DES BIENS
(EXPERTISE)

1° Règles de procédure :

a) Procédure de conciliation.

b) Procédure de l'expertise.

- 2° Règles communes de l'expertise.
- 3° Transmission d'immeubles à titre onéreux.
- 4° Transmission d'immeubles à titre gratuit.
- 5° Prescription de l'action en expertise.

Section quatrième :

MODES AUXILIAIRES DE CONTRÔLE.

QUELQUES MESURES RÉCENTES

CONTRE LES FRAUDES FISCALES

- I. — Affirmations de sincérité.
- II. — Sociétés familiales constituées à l'étranger.
- III. — Bordereau de coupon.
- IV. — Envoi en possession spécial pour les biens expatriés.
- V. — Marchands de biens.
- VI. — Communication du ministère public.
- VII. — Secret professionnel non opposable à l'Administration de l'Enregistrement.

DEUXIEME PARTIE

DE LA PREUVE

Chapitre I". — Des faits qui peuvent être prouvés et de la charge de la preuve.

- a) Faits qui peuvent être prouvés.
- b) Charge de la preuve.
- c) Preuve contraire.

Chap. II. — Modes de preuve dont la Régie dispose pour l'exercice de son droit de contrôle.

1° Aveu.

- a) Aveu opposable aux parties.

- b) Soumission { effet.
forme et capacité

2° Serment.

- a) Serment décisoire.
b) Serment supplétoire.

3° Preuve littérale.

- a) Actes authentiques et sous seings privés.
b) Livres de commerce et papiers domestiques.
c) Dénégation d'écriture.

d) Contre-lettre.

4° Preuve testimoniale.

- a) Preuve testimoniale proprement dite.
b) Preuve par commune renommée.

5° Présomptions.

- a) Présomptions légales.
b) Présomptions de fait :
— donations déguisées;
— dissimulations et omissions dans les déclarations de succession;
— présomptions insuffisamment probantes et preuve contraire.

Conclusion

INTRODUCTION

Les droits d'enregistrement ont leur origine dans des institutions analogues connues de l'ancien régime. Ils découlent directement des impôts royaux et il n'est pas douteux que, dès l'origine, ils furent établis dans un but exclusivement fiscal, quoiqu'ils aient été présentés, en apparence, comme une mesure de garantie et de protection pour le public contre certains dangers, tels que celui des antidates, dont il paraît que les notaires d'alors avaient la manie.

Cet impôt se développa sensiblement au cours des dix-septième et dix-huitième siècles; on s'est aperçu, en effet, très rapidement que, venant s'adjoindre aux autres ressources de l'Etat, il n'était pas un facteur négligeable pour le Trésor public.

Cette notion fiscale de l'enregistrement fut donc un héritage de l'ancien régime que la loi du 22 frimaire an VII sut recueillir et faire valoir.

Par la suite, durant plus d'un siècle, une législation très florissante est venue, pierre par pierre, démolir l'édifice primitif pour le reconstruire sur des bases plus solides, l'agrandir, l'élever et le . . . moderniser.

Il est certain que le législateur de frimaire aurait quelque peine à reconnaître dans notre nouveau code de l'enregistrement les grandes lignes de son œuvre qui ,cependant, reste toujours la loi organique en matière d'enregistrement, mais combien changée et modifiée!

On disait en l'an VII que les droits d'enregistrement ne devaient pas dépasser le revenu d'une année.

C'était, ajoutait-on, le juste salaire de la formalité.

Or, le même impôt, de nos jours, est une charge très lourde, qui pèse de plus en plus fortement sur les épaules des contribuables.

Cette évolution de la fiscalité tient à des causes très complexes : d'abord, cet impôt qui est établi sur les actes et les mutations s'accroît avec le développement commercial et les progrès de la civilisation. La multiplication des transactions donne lieu à une circulation de richesses plus intense. C'est alors que l'Etat songe à frapper de taxes rémunératrices, les actes qui en constituent les manifestations saisissables.

Il n'est pas niable que le Droit fiscal, comme les autres branches du droit, est soumis à la grande loi de l'évolution, et devant des besoins nouveaux et sans cesse croissants, il doit s'adapter au développement économique et frapper de nouvelles sources de richesses.

D'ailleurs cette évolution n'est pas du tout arbitraire; elle est dominée, elle aussi, par des facteurs sociaux et moraux. Ainsi, par exemple, à une époque où le sentiment de la valeur de la propriété

individuelle est en baisse, le législateur frappera plus facilement les mutations par décès, d'impôts si lourds, que dans certains cas, ils constitueront une véritable confiscation.

La législation en la matière est aussi la preuve d'une alliance avec une certaine conception économique et d'une façon plus ou moins avouée, on tend à lui faire jouer le rôle de redresseur des inégalités sociales.

Quoi qu'il en soit, on constate depuis la loi de frimaire une augmentation sans cesse croissante de l'impôt de l'enregistrement. Au fur et à mesure que des besoins nouveaux se sont présentés, on a augmenté les tarifs.

C'est un instrument si commode de perception : il semble qu'il suffise de changer le taux d'un droit pour qu'immédiatement des sommes plus importantes soient versées dans les caisses de l'Etat.

Et puis d'ailleurs, en toute justice, il faut reconnaître que les droits d'enregistrement, frappant le riche plus que le pauvre, opèrent une répartition assez équitable dans les charges de l'Etat, en imposant chacun proportionnellement à sa fortune.

Cependant du jour où l'Enregistrement est devenu un impôt onéreux, le contribuable, par réciprocité, fut tenté de s'y soustraire. C'est d'ailleurs un fait psychologique très connu qu'immédiatement après la promulgation d'une loi fiscale gênante, des combinaisons sans nombre, des artifices multiples, s'échaffaudent en vue de se dérober à son emprise.

La mentalité publique s'accomode facilement de

ces fraudes, et il n'est pas rare de constater que certains redevables, par ailleurs scrupuleusement honnêtes et d'une intégrité parfaite, n'hésitent pas à employer des moyens détournés en vue de s'affranchir du paiement d'un impôt.

C'est pourquoi une des prescriptions du législateur fiscal a été, en même temps que l'élévation des tarifs, d'établir tout un système de contrôle en vue de rechercher et de déjouer les fraudes.

Indépendamment d'ailleurs des pertes sensibles que ces dernières font supporter au Trésor public, il existe plusieurs inconvénients, d'ordre social.

D'abord, le contribuable qui, par un moyen frauduleux et repréhensible, s'exonère du paiement d'un droit, fait tort non seulement à l'Etat, mais lèse aussi son prochain, en ce sens qu'il l'oblige à supporter sa part dans l'ensemble des charges publiques.

Il peut arriver ensuite que sous prétexte d'éviter le paiement de certains droits, un mari dissimulera par exemple une partie du prix de vente d'un immeuble propre à sa femme — un tuteur opérera semblablement vis-à-vis des biens de son pupille. Il n'est pas nécessaire d'insister sur les conséquences regrettables auxquelles peut conduire cette coutume néfaste des dissimulations.

Il est à noter, également, que des pénalités très fortes et des amendes très sévères intimideront bien rarement le contribuable. Alors même qu'il serait menacé de peines correctionnelles, telle la prison, il n'en fraudera pas moins, parce qu'il croit ne pas

être pris — ou qu'il sait que souvent les tribunaux hésitent à infliger des peines sévères ou des amendes trop fortes.

La fraude existait certainement avant guerre à une époque où l'on se plaignait déjà de la trop grande élévation des tarifs fiscaux. Or, ceux-ci ayant été depuis augmentés dans la proportion de 1 à 7, on peut, sans crainte d'exagérer, affirmer que la fraude s'est développée sur une semblable échelle.

En vue de sa répression, quel est donc l'ensemble des moyens dont dispose l'administration pour la recherche des omissions, insuffisances et dissimulations ?

Comment la Régie pourra-t-elle contrôler la véritable valeur des biens faisant l'objet des conventions, la sincérité des déclarations des contribuables et la nature réelle des actes qui sont présentés à la formalité de l'enregistrement ?

Ces moyens de contrôle, à vrai dire, sont apparus assez tardivement. La législation antérieure à 1871 n'avait pas prévu les dissimulations — et très peu les autres fraudes fiscales.

C'est surtout de nos jours et principalement pendant et depuis la guerre, que l'Etat a songé à mettre entre les mains de ses défenseurs, les agents du fisc, des armes neuves et sûres.

Le droit de contrôle comporte des moyens de recherche et des moyens de preuve, qui, bien que se complétant mutuellement, feront l'objet de deux chapitres différents.

En premier lieu, on étudiera le droit de contrôle

en lui-même, c'est-à-dire le droit de communication, ce mode particulier de production de pièces et de documents de la part de certains assujettis — puis le contrôle des déclarations de successions — et enfin le contrôle de l'évaluation des biens par « l'expertise ».

Rentre indirectement dans le droit de communication toute la série des mesures nouvelles destinées à empêcher ou supprimer les fraudes fiscales.

Ensuite, dans une seconde partie, il sera parlé des preuves en général et spécialement de celles dont la Régie dispose pour l'exercice de son droit de contrôle.

PREMIÈRE PARTIE

DU DROIT DU CONTROLE

Section première

Du Droit de Communication

Le droit de communication est un mode de recherche à l'usage de l'Administration, qui lui accorde la faculté de se faire représenter par certaines personnes nommément désignées par la loi, les actes et les documents en leur possession et dont l'énumération est limitée.

Originellement la loi de frimaire ne soumettait à cette obligation que les notaires, huissiers, greffiers, secrétaires de préfecture, de sous-préfectures et de mairie, mais la législation postérieure leur a assimilé beaucoup d'autres catégories de personnes nouvelles, comme les sociétés, par exemple.

BUT

Ce droit de communication a été accordé à la Régie de l'Enregistrement dans un double but, d'abord pour assurer le recouvrement des impôts dont la perception lui est confiée, c'est-à-dire en matière de droits, d'enregistrement, de timbre et d'impôts sur le revenu — et ensuite pour assurer

un contrôle efficace sur les actes et les déclarations des contribuables.

Mais ce droit d'investigation ne pourrait pas être exercé dans un intérêt domanial.

Juridiquement, l'Enregistrement et le Domaine forment deux administrations bien distinctes et les intérêts de chacune, bien que confiés aux mêmes agents de recouvrement, sont régies par des règles propres qui diffèrent totalement l'une de l'autre.

Après un certain nombre de controverses, cette solution a été confirmée par une décision du ministre des Finances, du 18 septembre 1883 : « Il
« résulte du texte et de l'esprit de la loi, déclare
« cette décision, que l'Administration ne serait
« nullement fondée à se faire communiquer les
« actes d'un notaire pour prendre des renseigne-
« ments étrangers au recouvrement de l'impôt.
« Or, les intérêts du Domaine n'ont rien de com-
« mun avec la perception des divers droits dont la
« recette est confiée à l'Administration. »

Il n'existe aucune référence entre la loi spéciale de l'enregistrement et le droit domanial : chaque matière est régie par ses règles propres. Il importe peu que les mêmes agents soient préposés à la perception de l'impôt et à la gestion du domaine. Les deux services bien que réunis en fait ne sont pas indivisibles. On ne saurait donc sous prétexte d'analogie ou d'indivisibilité, confondre l'intérêt du domaine avec celui de l'enregistrement. Ce dernier seul peut justifier l'exercice du droit de communication prévu par l'article 54 de la loi de l'an VII.

On objecte vainement que le droit d'investigation est absolu et que l'assujetti n'est pas admis à rechercher les motifs de la réquisition. Ce principe est incontestable, mais il est étranger à la question à résoudre. En effet, il ne s'agit nullement d'examiner si les notaires sont ou non fondés à demander au préposé des explications préalables sur le but de la demande. Ce qui fait la difficulté, c'est de savoir si « l'administration peut exercer ce droit absolu de la communication dans un intérêt domanial ». Or, la négative est seule admissible. Si donc le préposé déclare ne procéder que dans le seul intérêt du domaine, il est sans qualité pour obtenir la communication demandée. Sans doute, il pourrait se faire représenter l'acte sans spécifier le but de sa demande; mais dans ce cas, son procédé serait entaché de nullité et les intéressés pourraient contester à l'administration les résultats qu'elle aurait obtenus par cette voie détournée. »

Réciproquement, l'administration ne pourrait se prévaloir, dans un intérêt purement fiscal, des renseignements qu'elle recueillerait au cours d'une opération domaniale.

(Solution, 1^{er} septembre 1886).

Il faut encore décider que les agents de l'Enregistrement ne sont pas en droit d'utiliser, dans un intérêt fiscal, les renseignements qui leur seraient parvenus à tout autre titre. Ainsi par exemple un receveur, membre d'un bureau d'assistance judiciaire, qui, par ses fonctions, aurait connaissance d'un acte non enregistré, et soumis à cette formalité, ne pourrait valablement en exiger les droits et amendes. Et à plus forte raison, si un agent de l'enregis-

trement, en se **prévalant de son droit de communica-** les jours où il peut être exercé, la durée de cha- où se trouvent les actes et pièces visées; elle ne peut séance ne peut excéder quatre heures, à prendre pendant les temps normaux d'ouverture des bureaux.

MODE DE COMMUNICATION

On a reproché aux droits d'investigation de la Régie, d'être par trop inquisitoriaux et même vexatoires. En réalité, ils ne méritent pas de tels qualificatifs. D'abord parce que le nombre de personnes qui y sont assujetties est limité, que la majorité de ce nombre est composée d'officiers ministériels qui par leurs fonctions sont en rapports quotidiens avec les agents du fisc, lesquels rapports affectent en général un caractère des plus courtois.

Ensuite l'administration n'utilise de ce droit de contrôle qu'avec une grande circonspection, dont elle ne s'est jamais départie et qui lui est reconnue par la plupart des intéressés de bonne foi.

Enfin, ce pouvoir s'exercera principalement sur les actes authentiques et dans la majeure partie des cas, le législateur a mis un terme aux droits de la Régie. C'est ainsi par exemple que les agents du fisc ne peuvent prendre connaissance des actes sous seings privés en dépôt chez un notaire, ni même se faire communiquer les testaments authentiques avant le décès des testateurs, etc... Le secret des familles, quoiqu'on en dise, est donc bien gardé.

De plus, la loi même a tenu à régler le droit de contrôle de façon à le rendre supportable pour les assujettis en réglementant d'une manière précise

les jours où il peut être exercé, la durée de chaque séance, le mode de communication, etc. Ainsi, la communication doit se faire dans le lieu même où se trouvent les actes et pièces visées; elle ne peut être requise les jours fériés et la durée de chaque séance ne peut excéder quatre heures, à prendre pendant les temps normaux d'ouverture des bureaux.

(Loi 22 frimaire, An VII, article 54 et article 166 *in fine* du Code de l'Enregistrement.)

De plus le préposé n'a pas la faculté de rechercher lui-même les documents dans les archives assujetties. Il a seulement le droit d'exiger que les documents lui soient représentés sur la désignation qu'il en fait.

Il peut arriver que le préposé de l'Administration désirant se faire communiquer tels documents, se heurte de la part de l'assujetti à un refus. Ce refus peut d'ailleurs être soit formel, soit résulter de faits démontrant l'intention de ne pas déférer à la réquisition de l'agent du Trésor. Ce dernier doit alors requérir l'assistance de l'officier municipal du lieu et faire dresser procès-verbal en sa présence. (Article 163, *in fine* du nouveau code de l'enregistrement.) Des pénalités ont été édictées contre ceux qui s'opposeraient plus ou moins catégoriquement à l'exercice du droit de contrôle de la Régie.

Par qui peut être exercé le droit de communication.

Aux termes de la loi de frimaire, le droit de communication peut être exercé par tous les « préposés ou agents de l'Enregistrement ». On pourrait en déduire que les agents de tous grades peuvent re-

quérir la communication des documents prévus par la loi, mais comme la même loi prescrit également à ces mêmes agents de constater par un procès-verbal tout refus opposé par la personne assujettie à ce contrôle, il en résulte que le nombre des fonctionnaires ayant qualité pour user de ce pouvoir doit être limité strictement aux employés, commissionnés et « *assermentés* ». Ainsi, un receveur-rédacteur, un agent de la direction générale, un surnuméraire ordinaire, un inspecteur des finances (qui tous, ne sont pas assermentés) ne peuvent valablement requérir la communication.

De plus l'agent du fisc qui a bien qualité pour exiger la communication, ne peut exercer légalement son ministère et se prévaloir de cette prérogative que dans l'étendue de la circonscription qui lui est dévolue.

Il doit toujours le faire avec tact et modération et se « méprendrait singulièrement sur son rôle s'il se croyait autorisé par exemple à adresser des remontrances aux officiers publics ou autres. »

Enfin il lui est permis de prendre copie des documents représentés, mais il doit s'abstenir complètement de toute mention écrite sur l'original même, quelle que soit son intention (rectification de mention d'enregistrement ou autres).

CHAPITRE I

Officiers publics et ministériels

Les articles 52 et 54 de la loi du 22 frimaire an VII reproduits par les articles 160 et suivants du nouveau code de l'enregistrement prescrivent aux « notaires, huissiers, greffiers et aux secrétaires des administrations centrales et municipales de tenir des répertoires à colonnes » sur lesquels ils inscrivent, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéro, savoir :

1° Les notaires, tous les actes et contrats qu'ils reçoivent, même ceux qui sont passés en brevet.

2° Les huissiers, tous les actes et exploits de leur ministère.

3° Les greffiers tous les actes et jugements qui doivent être enregistrés sur les minutes.

4° Et les secrétaires, tous les actes des administrations qui doivent être enregistrés sur les minutes, c'est-à-dire les actes portant transmission de propriété, d'usufruit et de jouissance — les adjudications ou marchés de toute nature, aux enchères, au rabais ou sur soumission.

De plus, chaque article du répertoire doit contenir :

1° Son numéro;

2° La date de l'acte;

3° Sa nature;

4° Les noms, prénoms des parties et leur domicile.

5° L'indication des biens, leur situation et le prix lorsqu'il s'agit d'actes qui ont pour objet la propriété, l'usufruit ou la jouissance de biens fonds.

6° La relation de l'enregistrement.

Les notaires, huissiers, greffiers, et les secrétaires des administrations préfectorales et municipales doivent représenter « tous les trois mois leurs répertoires aux receveurs de l'enregistrement de leur résidence qui les visent et qui énoncent dans leur visa le nombre des actes inscrits. » Cette présentation a lieu, chaque année dans la première décade de chacun des mois de janvier, avril, juillet et octobre (article 162).

Et indépendamment de cette représentation périodique les mêmes assujettis seront tenus à la même représentation de leurs répertoires à toute réquisition des mêmes agents de l'enregistrement.

(Article 163 du Code de l'Enregistrement).

Dans l'un et l'autre cas il est loisible à ces derniers d'y apposer leur visa.

(Jugement du tribunal de Pamiers, 28 nov. 1883).

Et, en cas de refus, le préposé doit requérir l'assistance d'un officier municipal ou du maire ou l'adjoint de la commune du lieu et dresser en sa présence, procès-verbal de ce refus. (Article 163 *in fine*).

§ 1^{er}. — *Des notaires.*

Outre le répertoire, les notaires sont tenus de représenter à toute réquisition « les actes dont ils sont dépositaires ». Cette expression ne doit s'appliquer qu'aux actes ou contrats énumérés par l'article 1^{er} de la loi du 25 ventôse An XI, c'est-à-dire les actes dont ils sont dépositaires en leur qualité d'officiers publics et qui constituent les archives publiques. (Cassation, 5 nov. 1886). Sirey 66-1-449.

Le droit de communication peut donc s'exercer sur tous les actes publics, sans aucune restriction, ni réserve, alors même que cesdits actes seraient non encore parfaits — ou bien ne figureraient pas au répertoire ou bien, étant portés au répertoire, ne seraient pas encore enregistrés.

Ainsi, par exemple, un notaire ne pourrait valablement se refuser à la représentation d'un acte ancien sous prétexte que toute réclamation à son sujet serait couverte par la prescription.

Décision ministre Finances. (15 mai 1819, Journal de l'Enregistrement, n° 6440.)

Mais il serait en droit de refuser la communication d'un testament ou de tout autre acte à cause de mort du vivant du testateur, de donations entre époux, du vivant des époux, à moins que la preuve du décès ne lui soit faite par l'agent du Trésor.

Il en est de même pour tous les actes dont cet officier ministériel est détenteur à titre privé par exemple : pour des paquets ou des documents confidentiels.

(Cassation, 4 août 1811, Journal des Notaires, n° 1125).

Pour des contre-lettres dont il a reçu le dépôt. (Le Vigan, 20 janv. 1842).

Et pour des actes sous seings privés remis par les parties à tout autre titre que pour les déposer au rang de ses minutes ou les annexer à des actes authentiques.

Le fait de les avoir en sa possession est considéré comme revêtu d'un caractère privé.

(Metz, 2 mai 1837. Journal des Notaires, n° 9672).

Et si par inadvertance, certains documents non soumis au droit de communication étaient cependant portés à la connaissance des agents de la Régie, ces derniers ne sauraient s'en prévaloir légalement.

Deux exceptions cependant ont été faites à ce principe, l'une par plusieurs arrêts de cassation (11 mai 1825, Sirey 26-1-198 et 11 avril et 11 août 1854). (Instructions n° 206962) qui autorisent l'administration à réclamer le paiement des droits des actes sous seings privés translatifs de biens immeubles, ou de fonds de commerce, lorsque ces actes sont découverts dans les études de notaire, lors des vérifications prescrites par la loi, ou qu'ils sont mentionnés ou décrits dans des inventaires après décès — ou qu'ils sont communiqués sous l'autorité du juge à ces inventaires.

Lettre commune du 23 décembre 1867 n° 24 (l'exigibilité de l'impôt est dû par le fait même de la mutation).

Et l'autre « relative aux pièces matériellement rattachés à des minutes, de manière à faire présumer qu'elles font partie des archives publiques : telles sont les décharges de prix de ventes publi-

ques de meubles, rédigées sur papier libre.» (Cassation 5 mai 1829.) (1) Sirey 29-1-248.

En cas de décès ou disparition du notaire, la situation n'est pas la même. On sait qu'il est d'usage, alors, d'apposer les scellés sur l'étude et de procéder ensuite à l'inventaire de tout ce qui s'y trouve. L'administration est-elle admise à se faire représenter à l'inventaire?

Ce droit lui était reconnu par la jurisprudence antérieure à 1880 et même par un arrêt de cassation du 11 avril 1854, Sirey 54-1-289, mais la jurisprudence actuelle et la majorité des auteurs admettent aujourd'hui que l'on ne doit pas comprendre la Régie dans les personnes pouvant assister à la levée des scellés et à la confection de l'inventaire. Ces opérations peuvent donc se faire hors la présence du préposé de l'enregistrement, mais il est naturellement loisible à ce dernier de venir dans l'étude même, au cours des opérations d'inventaires et de demander la communication régulière d'un acte quelconque mais sans qu'il puisse toutefois s'immiscer aux opérations, ni procéder au tri ou à l'examen de tout papier.

§ 2° — *Des huissiers, des greffiers, porteurs de contrainte, commissaires priseurs et courtiers.*

Les huissiers ne sont pas obligés de conserver minute des actes qu'ils établissent, à l'exception toutefois des procès-verbaux de ventes publiques de meubles. (Décision du ministre des Finances, 8 fév. 1830).

(1) Garnier. Dictionnaire des droits d'enregistrement, V° Communication, page 725.

Le droit de communication des agents de l'Enregistrement s'exercera donc principalement sur ces procès-verbaux et sur les répertoires divers que ces officiers publics sont tenus d'avoir.

On sait qu'indépendamment du répertoire ordinaire dont il a été parlé plus haut, les huissiers et greffiers doivent tenir, aux termes de l'art. 170 du Code de l'Enregistrement des « répertoires à colonnes sur lesquels ils inscrivent, jour par jour, sans blanc ni interligne, et par ordre de numéros, tous les actes, jugements, exploits et arrêts qui sont dispensés des formalités du timbre et de l'enregistrement.

Chaque article du répertoire doit contenir :

- 1° son numéro;
- 2° la date de l'acte.
- 3° sa nature;
- 4° les noms et prénoms des parties et leur domicile.

Et chaque acte porté à ce répertoire doit être annoté à son numéro d'ordre. »

D'après l'article 171 « les huissiers et les greffiers présentent le répertoire des actes au visa du receveur de leur résidence qui le vise et énonce dans son visa le numéro du dernier acte inscrit. Cette présentation a lieu;

Pour les huissiers, les 1^{er}, 6, 4, 16, 21 et 26 de chaque mois.

Et pour les greffiers les 1^{er} et 16 de chaque mois.

Et si le jour fixé pour le visa est un jour férié, le visa est apposé le lendemain.

Ainsi donc les greffiers de toutes les juridictions

sont tenus de communiquer, non seulement toutes les pièces soumises ou non au timbre et à l'enregistrement — mais aussi tous les documents dont le dépôt leur est confié par la loi.

L'énumération de ces actes a été donnée d'une façon très complète par l'Administration dans son instruction générale 2721.

Enfin les secrétaires des conseils de prud'hommes et les porteurs de contrainte, qui remplissent des fonctions analogues à celle des huissiers sont soumis aux mêmes obligations que les greffiers et les huissiers.

Les commissaires priseurs sont assujettis, aux termes de l'article 16 de la loi du 16 juin 1824 codifiée sous l'article 165 du code de l'enregistrement, à la tenue et au dépôt d'un répertoire pour les procès-verbaux de ventes de meubles, de marchandises et de fonds de commerce, dont ils doivent conserver minute sur lesquels s'exerce le droit de contrôle de l'administration.

Les courtiers inscrits et assermentés qui exercent un ministère permanent et officiel assez semblable à celui des anciens courtiers en marchandises, supprimés par la loi du 18 juillet 1866, sont soumis aux mêmes obligations que l'étaient ces derniers, c'est-à-dire à la tenue d'un répertoire et à l'établissement des procès-verbaux des ventes effectuées par eux, lesquels demeureront soumis au droit de communication.

De plus, par complément à la loi de finances du 13 juillet 1911, qui a établi (article 10 et 11) le principe d'une taxe proportionnelle sur les marchés à terme ou à livrer de marchandises et denrées dont

le trafic est réglementé dans les bourses de commerce, l'article 8 de la loi du 27 février 1912 édicte que :

« Les courtiers, les commissionnaires et toutes autres personnes faisant commerce habituel de recueillir des offres et des demandes relatives à des marchés à terme ou à livrer des marchandises, doivent tenir un répertoire où sont consignées les opérations d'achat ou de vente à livrer à terme. »

La perception des droits s'effectue au vu d'extraits du répertoire déposés périodiquement au bureau d'enregistrement.

La communication des répertoires est obligatoire à toute réquisition des agents de l'Enregistrement. (Article 165 du Code de l'Enregistrement.)

Enfin, il est à noter que tout officier public ne peut procéder à une vente publique et par enchères d'objet mobilier sans en avoir fait au préalable la déclaration au bureau de l'enregistrement dans l'arrondissement duquel la vente aura lieu.

Cette déclaration doit être rédigée en double exemplaire, signée et datée par l'officier ministériel. Elle contient ses noms, qualités et domicile, ceux du requérant, ceux de la personne propriétaire du mobilier, l'indication de l'endroit où se fait la vente et celle du jour et de l'heure de son ouverture.

Elle ne peut servir que pour le mobilier de celui qui y est dénommé.

(Articles 191 et suivants du Code de l'Enregistrement.)

Ces formalités préalables aux ventes mobilières ne sont point exigibles des officiers publics qui au-

ront à procéder aux ventes de mobilier national ou à celles des effets des monts de piété.

(Article 195 du même code.)

§ 3°. — *Des secrétaires des administrations centrales et municipales, dépositaires des registres de l'état civil et des rôles des contributions.*

Les secrétaires des administrations centrales et municipales — actuellement les préfets, secrétaires généraux de préfecture et les maires — doivent représenter aux agents de la Régie leurs répertoires et les actes dont ils sont dépositaires.

Le droit de communication en vertu de la loi du 15 mai 1818 est limité « aux seuls actes des autorités administratives, portant transmission de propriété, d'usufruit et de jouissance, aux adjudications ou marchés de toute nature et aux cautionnements relatifs à ces actes. »

(Article 60 II° et art. 166 du Code de l'Enregistrement.)

On ne saurait reconnaître à l'administration la prétention qu'elle émet d'étendre ce droit d'investigation aux autres actes et documents, par exemple aux pièces produites par des particuliers et n'ayant aucun caractère officiel.

Les dépositaires des registres de l'Etat Civil sont les maires chargés de la rédaction des actes en double exemplaire, destinés à constater l'Etat Civil des citoyens, les greffiers des tribunaux civils, gardiens de ces doubles, et les secrétaires généraux des préfectures qui en dressent des tables décennales.

Les dépositaires des rôles des contributions sont tous les agents des contributions directes. Les uns

et les autres sont tenus de communiquer, sans déplacer, aux préposés de l'Administration de l'Enregistrement, à toute réquisition, et de leur laisser prendre sans frais tous les renseignements extraits et copies qui leur sont nécessaires dans l'intérêt de l'Etat.

(Article 166 du Code de l'Enregistrement.)

Les maires doivent fournir, en outre, chaque trimestre, aux receveurs de l'enregistrement, le relevé, certifié exact, des actes de décès. Ces états sont dressés sur papier libre et remis dans les mois de janvier, avril, juillet et octobre.

(Article 169 Code de l'Enregistrement.)

Enfin aux termes de l'article 168 du même code, les dépositaires des registres des magasins généraux sont soumis également au droit de contrôle de la régie.

CHAPITRE II

Receveurs des revenus départementaux, communaux ou des établissements publics

Les receveurs des droits et revenus « des communes et de tous autres établissements publics, les « dépositaires des registres et des minutes d'acte « concernant l'administration des biens des hospices, etc., et de autres établissements publics » sont tenus, aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 4 messidor, an XIII de communiquer sans déplacer, aux préposés de l'enregistrement, leurs registres et tous actes et documents soumis aux formalités du timbre et de l'enregistrement.

Ces assujettis au droit de contrôle de la Régie sont les trésoriers payeurs généraux pour la comptabilité départementale.

Les receveurs des communes et notamment le trésorier de la ville de Paris.

Les receveurs des Hospices, des asiles d'aliénés, des bureaux de bienfaisance, les secrétaires des facultés et les économes des lycées, des écoles primaire supérieures, et de tous les établissements d'instruction départementaux et communaux.

Les caissiers des monts de piété, les trésoriers des chambres de commerce, des syndicats de communes, des caisses des écoles, et des associations culturelles.

Au contraire, ne sont pas soumis à la vérification les établissements reconnus d'utilité publique (à la différence des établissements publics) les associations syndicales autorisées (Cassation, 1^{er} décembre 1886, Sirey 87-1-105), les caisses d'épargne ordinaires (instruction 1492), les caisses d'épargne postales (Décision ministre Finances, 18 nov. 1882 et Journal de l'Enregistrement n° 22.258) et malgré l'avis de la régie, les chambres de discipline des officiers publics et ministériels.

CHAPITRE III

Des sociétés, compagnies d'Assurances et autres assujettis

§ 1^{er} *DES SOCIÉTÉS*

Le droit de communication pour la Régie de l'Enregistrement a pris une extension considérable.

D'abord par la loi du 5 juin 1850, qui a soumis à un droit de timbre les titres d'actions et d'obligations des sociétés, compagnies et entreprises.

Aux termes de l'article 16 « les titres ou certificats d'actions seront tirés d'un registre à souche, le timbre sera apposé sur la souche et le talon, et le dépositaire du registre sera tenu de le communiquer aux préposés de l'Enregistrement selon le mode prescrit par l'article 54 de la loi du 22 Frimaire An VII, plus haut énoncé.

Ensuite l'article 9 du décret du 17 juillet 1857 paru en exécution de la loi du 23 juin 1857 porte que « les dépositaires des registres à souche et des registres de transferts et conversion de titres des sociétés, compagnies et entreprises, seront tenus de les communiquer, sans déplacement, ainsi que toutes les pièces et documents relatifs auxdits transferts et conversions, aux préposés de l'enregistrement, à toute réquisition et de leur laisser prendre sans frais les renseignements, extraits, copies qui

seront nécessaires dans l'intérêt du Trésor Public.

Puis ce droit de communication a été très élargi par la loi du 23 août 1871, qui étend :

Le droit d'investigation des agents de la régie aux livres, registres, titres, pièces de recettes, de dépense et de comptabilité des sociétés, compagnies, assurances, entrepreneurs de transports, etc.

Et par la loi du 21 juin 1875 qui (article 7) autorise l'exercice de ce droit de communication « tant au siège social que dans les succursales et agences des sociétés, compagnies d'assurances et de tous autres assujettis aux vérifications de l'administration. »

Il est à remarquer que ni la loi de 1871 ni celle de 1875 n'ont modifié le nombre des collectivités assujetties au contrôle de l'administration, ces deux lois se sont bornées à augmenter la portée de la communication précédemment établie.

D'ailleurs sous l'Empire des lois de 1871 et 1875 les sociétés n'étaient sujettes aux investigations de l'administration qu'autant qu'elles avaient émis des actions et des obligations.

Les sociétés en commandite simple ou en nom collectif, les sociétés en participation, les sociétés coopératives dont le capital n'est pas divisé en actions échappaient totalement à l'emprise de l'administration.

Des difficultés cependant naissaient quant à la délimitation de ce droit de contrôle.

Ainsi il a été jugé (Boulogne-sur-Mer, 31 mars 1911, Revue de l'Enregistrement n° 5494) que les sociétés anonymes par actions ayant pour objet la

construction d'habitation à bon marché étaient assujetties au droit de communication.

Même solution pour les sociétés en nom collectif et en commandite simple qui ont émis des titres d'obligations négociables. (Seine, 17 juillet 1912, *Revue de l'Enregistrement* n° 5770 et *Gazette des Sociétés*, 1912, n° 534.)

La loi de finances du 8 avril 1910 a étendu à la redevance des mines recouvrée par l'administration des contributions directes, le bénéfice du droit de communication appartenant à l'administration de l'enregistrement au siège des sociétés minières.

Puis la loi du 13 mars 1917 qui a créé les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires les a soumises au droit de communication dans les termes des lois de 1871 et 1875.

Il en est de même pour les sociétés coopératives ouvrières de production et de crédit au travail. (Loi du 18 décembre 1925, *Instruction* n° 3575. *Revue de l'Enregistrement* n° 6649.)

Les agents de l'administration avaient été chargés par l'article 10 du décret du 31 janvier 1918 du contrôle et de la surveillance des sociétés de caution mutuelle, tant en ce qui concerne leur fonctionnement qu'au point de vue de l'instruction des demandes d'avances formulées par ces établissements.

Cependant, à raison de la création ultérieure par le ministre du Commerce et de l'Industrie d'un personnel de contrôleurs techniques, le rôle des employés supérieurs doit se borner maintenant au contrôle fiscal des sociétés de l'espèce.

Circulaire 23 févr. 1926. Instructions n° 3788 § 16.

Ensuite l'article 111 de la loi du 25 juin 1920 et l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 ont étendu également le droit de communication de la Régie vis-à-vis des sociétés ou particuliers : il en sera parlé plus loin.

Enfin, le droit de contrôle a été considérablement augmenté par la loi du 13 juillet 1925 qui a obligé les sociétés civiles de personnes, constituées conformément aux articles 1832 et suivants du code civil, à déclarer au bureau de l'enregistrement du lieu où elles ont leur siège principal : l'objet, le siège, la durée de la société, la date de l'acte constitutif, les noms de chaque associé, les droits à lui attribués, etc., c'est-à-dire les mêmes formalités de déclarations d'existence que les sociétés ou entreprises dont les actions et obligations sont assujetties au droit de transmission.

Aux termes de l'article 64 « ces sociétés civiles
« sont assujetties au droit de communication con-
« féré aux agents de l'enregistrement par la loi du
« 5 juin 1850 — le décret du 17 juillet 1857 — la loi
« du 23 août 1871 et la loi du 21 juin 1875. Le refus
« de communication est constaté par un procès-
« verbal et soumis aux sanctions établies par la loi
« du 17 avril 1906, c'est-à-dire amende de 1.000 à
« 10.000 francs.

Ce droit d'investigation de la régie porte naturellement sur les mêmes livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense, et de comptabilité qu'en ce qui concerne les sociétés commerciales.

Il faut ajouter que ces dispositions sont applicables, en vertu de l'article 67 « aux sociétés civiles

constituées à l'étranger entre personnes de nationalité française ou comprenant un ou plusieurs associés français. »

De sorte qu'actuellement toutes les sociétés, quelles qu'elles soient, anonymes, de personnes, par actions, en nom collectif, etc., et même à responsabilité limitée se trouvent toutes soumises en général aux mêmes droits de contrôle de la part de l'Enregistrement.

a) *Formes de la communication.*

La loi de 1875 a permis l'exercice du droit de contrôle tant au siège social que dans les succursales et agences de sociétés.

La communication des documents doit avoir lieu sans déplacement. Les recherches ne peuvent être faites par les agents eux-mêmes; ils se contentent de demander la pièce dont ils désirent prendre connaissance.

La jurisprudence a reconnu nettement « que les
« personnes ou sociétés soumises à la vérification
« des agents de l'enregistrement sont tenues de
« leur représenter tous les documents nécessaires
« pour le contrôle qu'ils ont à opérer; qu'ils ne s'«
« fit donc pas de leur laisser la faculté de prendre
« eux-mêmes communication des pièces nécessai-
« res à leur travail. »

(Rouen, 8 juillet 1880, Journal de l'Enregistrement, n° 21450.)

« Le rôle actif imposé aux sociétés est ainsi net-
« tement précisé... qu'en laissant aux agents toute
« liberté de rechercher dans les archives les pièces
« qui pourraient leur être nécessaires, mais en se

« désintéressant elles-mêmes de toutes recherches
« elles n'accompliraient pas l'obligation personnelle
« qui leur incombe, qui résulte pour elles des
« textes susvisés, l'obligation de remettre aux
« agents de l'administration les titres qu'elles dé-
« tiennent et qui leur sont spécialement réclamés. »

(Cassation, Chambre des Requêtes, 4 mai 1885, Dalloz 1885-1-324).

De plus le droit de communication n'est pas limité à l'examen des actes et des pièces; la Régie peut en prendre des notes ou copies.

(Cassation, 27 mars 1901, Sirey 02-1-53).

b) But et étendue de la communication.

D'après la loi de 1875, l'exercice du droit de communication a pour objet l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre; on a admis depuis en se basant sur la loi du 26 juillet 1893, que ce droit pouvait avoir lieu en vue du recouvrement de l'impôt sur le revenu.

Les agents de la Régie, désireux d'utiliser ce droit d'investigation, n'ont pas à motiver leur réquisition.

Le tribunal de la Seine, 19 février 1876. Sirey 1876-1-336, a décidé en effet que les assujettis ne sauraient être admis à discuter à l'avance les motifs de la réquisition et le but de la communication que la loi autorise la Régie à leur demander, sauf aux tribunaux à apprécier par la suite si la Régie a fait un usage légitime ou irrégulier de la communication. Même solution (Cassation, 7 novembre 1907. Sirey 08-1-467.)

Et le droit de contrôle, s'il porte nettement sur les documents et registres dont la rédaction est obli-

gatoire, s'étend à tous les registres et pièces composant la comptabilité commerciale des sociétés (Seine, jugement cité, 19 février 1876) et sans faire aucune distinction entre les livres et documents qui seraient soumis ou non au timbre et à l'enregistrement. Cassation, Chambre des Requêtes, 23 avril 1877. Sirey 1877-1-381.)

Et aussi bien aux livres dont la tenue est prescrite par le code de commerce qu'aux livres facultatifs et accessoires et même au registre des délibérations des assemblées générales et du conseil d'administration. (Cassation, Chambre civile, 28 février 1898. Sirey 1898-1-465.)

Et d'une façon générale, tous les registres, titres, pièces de recettes et de dépenses, et tous les documents ayant quelque rapport avec la comptabilité.

Cassation, 14 janvier 1902, Sirey 03-1-197.

Même solution, Cassation, 26 mars 1906, Sirey 07-1-47.

On ne saurait alléguer pour refuser la communication le caractère confidentiel des délibérations des assemblées générales ou du conseil d'administration, ni la circonstance que des lettres missives y sont reproduites. (Seine, 10 fév. 1896, Sirey 1897-2-256.)

La solution est la même en ce qui concerne les comptes rendus présentés par les gérants.

La loi a prévu le cas où une société ou compagnie, conservant naturellement toute latitude pour la tenue de ses écritures, refuserait de communiquer un livre ou document en alléguant sa non-existence.

Des moyens légaux permettent à l'administration d'obtenir la communication requise en faisant la

preuve de l'existence de la pièce dont elle désire prendre connaissance.

Cette charge de la preuve lui incombe, il est vrai, mais elle peut recourir à toutes les justifications compatibles avec l'économie de la loi fiscale, et notamment invoquer des présomptions simples dont les tribunaux apprécieront la valeur.

Dans la plupart des cas, la déclaration faite par la compagnie ou société de l'inexistence de la pièce demandée équivaut à un refus de communiquer et est puni des mêmes amendes et de l'astreinte.

Enfin « la communication ne peut être exigée que de la personne même à qui la loi l'impose, elle ne peut même pas être exigée de ses préposés. » (1)

Elle doit donc être demandée aux personnes qui sont à la tête de la société, directeurs ou gérants et en l'absence de ces derniers, leurs subordonnés sont en droit de refuser la communication, à condition toutefois qu'il n'y ait pas collusion frauduleuse entre l'employeur et les salariés. L'absence anormale du patron et le refus réitéré des employés équivaudrait à un refus manifeste.

Il est à noter que :

Les sociétés étrangères, quant aux succursales et agences qu'elles possèdent en France, sont soumises aux mêmes droits d'investigation que les sociétés françaises (Loi du 17 avril 1906).

Enfin :

Lorsqu'une société a été dissoute et liquidée, le droit de contrôle de la Régie ne peut plus s'exercer

(1) Wahl. Régime fiscal des sociétés. 1^{er} volume, page 345.

vis-à-vis des anciens associés redevenus de simples particuliers; ils échappent alors à l'emprise de l'administration même pour des faits antérieurs à la dissolution de ladite société.

§ 2° — *DES COMPAGNIES D'ASSURANCES*

Le régime des compagnies d'assurance est extrêmement complexe; il est régi par un certain nombre de lois: 6 juin 1850, 25 novembre 1871, 29 juin 1918, 14 juin 1919, 25 juin 1920.

Lesquelles ont été codifiées sous les articles 208, 209, 211, 212, 213, 215, 224, 225, 226 et suivants du Nouveau Code de l'Enregistrement.

Il ressort de ces articles que les sociétés d'assurances mutuelles, les compagnies d'assurances à primes ou autres et tous assureurs à primes ou autres, quelle que soit leur dénomination, sont tenus de faire, au bureau de l'enregistrement du lieu où ils ont le siège de leur principal établissement, avant de commencer leurs opérations, une déclaration constatant la nature de ces opérations et les noms des directeurs de la société ou du chef de l'établissement.

Ces mêmes sociétés, compagnies et assureurs sont tenus d'avoir, au siège de leur établissement, un répertoire sommaire en un ou plusieurs volumes, non sujet au timbre, mais coté, paraphé et visé par un juge du tribunal de commerce, sur lequel ils portent par ordre de numéros et dans les 6 mois de leur date, toutes les assurances faites, soit directement, soit par leurs agents, ainsi que tout avenant modifiant la prime ou les conventions de la police initiale.

Ce répertoire est soumis au visa des préposés de l'enregistrement qui peuvent exiger la représentation :

a) des polices en cours d'exécution ou renouvelées par tacite reconduction depuis au moins 6 mois.

b) de celles expirées depuis moins de 2 ans.

Les compagnies d'assurances *maritimes* sont tenues de faire au bureau d'enregistrement du siège de leur établissement *et à celui du siège de chaque agence*, avant de commencer leurs opérations, une déclaration constatant la nature des opérations et les noms du directeur et de l'*agent de la Compagnie*.

Ces mêmes compagnies d'assurances maritimes sont astreintes à la tenue, *dans chaque agence*, du même répertoire que les autres compagnies d'assurances, mais sur lequel doivent être portées, dans les trois jours de leur date, par ordre de numéros, les assurances qui ont été faites dans ladite agence sans intermédiaire de courtier ou de notaire, ainsi que les conventions qui prolongent l'assurance, augmentent la prime ou le capital assuré, ou bien (en cas de police flottante) qui portent la désignation d'une somme en risque ou d'une prime à payer.

Ce répertoire doit être représenté aux agents de la Régie à toute réquisition d'eux.

Le livre que les courtiers doivent tenir en conformité de l'article 84 du Code de Commerce et le registre spécial sur lequel les notaires transcrivent les polices d'assurances effectuées par leur ministère, sont soumis au visa des préposés de l'enregistrement, à toute réquisition de ceux-ci.

Tous ces livres et répertoires (des sociétés, compagnies d'assurances maritimes, ou autres) doivent porter la mention expresse pour chaque contrat, du montant des primes ou cotisations exigibles ainsi que de la taxe payée par les assurés.

(Article 223 du Code de l'Enregistrement, *in fine*.)

Les contrats conclus avec des compagnies ou assureurs étrangers, ayant pour objet des personnes ou des biens situés en France, donnent lieu aux mêmes droits que s'ils étaient passés avec des compagnies françaises.

Dans le cas où ces sociétés ou assureurs étrangers désireraient avoir en France un établissement, une succursale, une agence ou un représentant, ils doivent, au préalable et indépendamment des obligations qui leur sont imposées par la législation relative au contrôle et à la surveillance des assurances, faire agréer par l'administration un représentant français personnellement responsables des droits, taxes et pénalités.

(Loi du 23 février 1924.)

(Article 228 du Code de l'Enregistrement.)

Les courtiers ou toutes autres personnes qui habituellement ou par occasion, prêtent leur entremise pour la conclusion d'assurances auprès des compagnies étrangères n'ayant pas de représentants en France, sont tenus d'en faire la déclaration au bureau de l'Enregistrement de leur résidence.

Ces mêmes courtiers doivent tenir un répertoire sur papier libre, sur lequel ils consignent jour par jour, par ordre de date, toutes les opérations passées par leur entremise. Ce répertoire est soumis au contrôle et au visa des agents de l'enregistrement.

Enfin, les personnes ayant souscrit sans intermédiaire un contrat d'assurance avec une compagnie étrangère n'ayant pas de représentant en France, doivent acquitter elles-mêmes les droits et taxes afférents à leur police. A cet effet, elles sont astreintes de passer au bureau de l'enregistrement de leur domicile ou de leur résidence et de déclarer la date, la nature et la durée du contrat, la compagnie ou l'assureur, le montant du capital assuré, celui de la prime unique et annuelle et la date des paiements. Elles doivent, de plus, communiquer leur police et contrat à toute réquisition des agents de l'enregistrement.

Article 232.

D'une façon générale donc, les sociétés, compagnies d'assurances, contre l'incendie ou sur la vie, sont tenues de communiquer aux agents de l'administration, tant au siège social, que dans les succursales et agences, les polices ainsi que les livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité. Tout refus de communication est constaté par un procès-verbal, donnant lieu à une amende et une astreinte de 100 francs par jour au minimum.

Articles 177 et 178 du Code de l'Enregistrement.

§ 3° *CONGREGATIONS RELIGIEUSES*
SOCIETES ASSIMILEES
ASSOCIATIONS CULTUELLES

Le Ministre des Finances, par une décision du 22 août 1882, avait décidé que les congrégations religieuses reconnues seraient assujetties aux investigations des agents de l'enregistrement. Il s'appuyait

sur l'article 1^{er} du décret du 4 Messidor an XIII qui impose la communication aux dépositaires des registres et minutes d'actes de tous les établissements publics et les dépositaires des registres et minutes d'acte concernant l'administration des biens des hospices, fabriques des églises et chapitres. Des difficultés étant nées à la suite de cette décision ministérielle, confirmation en a été faite par l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884, qui est venu assujettir aux mêmes vérifications que celles autorisées par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 toutes les congrégations, communautés et associations religieuses, autorisées ou non autorisées, et toutes les sociétés et associations désignées dans les articles 3 et 4 de la loi de finances du 28 décembre 1880, c'est-à-dire toutes les congrégations religieuses, tous les établissements d'utilité publique et toutes les associations soumises à l'impôt sur le revenu. Ce texte est général et ne supporte aucune exception. Ainsi il comprend même les congrégations et associations de fait, de même que les sociétés civiles qui ne distribuent pas leurs produits entre leurs membres.

Malgré cette portée générale de la loi de 1884, elle n'était pas applicable aux associations cultuelles créées par la loi du 9 décembre 1905, en remplacement des fabriques supprimées. C'est pourquoi le droit de communication vis-à-vis d'elles a été organisé d'une façon restreinte, par la même loi.

Aux termes de l'article 21 « Les associations (cultuelles) et les unions (d'associations) tiennent un état de leurs recettes et dépenses.

« Le contrôle financier est exercé sur les associa-

tions et sur les unions par l'administration de l'enregistrement. »

L'association est tenue de représenter aux agents de l'enregistrement ses espèces, ses récépissés de dépôts de valeurs en portefeuille, ainsi que les livres, registres, titres, pièces de recettes et de dépenses ayant trait tant à l'année courante qu'à chacune des cinq années antérieures (Article 45).

Le droit de communication s'exerce dans les congrégations religieuses et sociétés assimilées d'après les principes généraux qui en règlent l'application aux autres sociétés en vertu des lois de 1871 et 1875.

L'administration est donc en droit de requérir tant au siège social que dans les succursales, la communication de toutes les pièces et documents, livres de comptabilité, etc.; l'existence de ces pièces et documents peut être prouvée par l'administration même à l'aide de simples présomptions.

Le refus de communication donne lieu, comme pour les sociétés, à la rédaction d'un procès-verbal et aux mêmes amendes.

Ce droit de l'administration vis-à-vis des congrégations et sociétés assimilées s'exerce principalement en vue du contrôle des droits de timbre et d'enregistrement.

La même solution ne pourrait être appliquée aux associations cultuelles pour lesquelles le droit de communication conféré aux agents du fisc ne peut s'étendre au delà du contrôle financier des associations et unions et ne saurait être exercé pour l'exécution des lois sur le timbre, par exemple.

(Dictionnaire de l'Enregistrement par les Rédacteurs, V^o communication n^o 174.)

En effet, si les contribuables ne sont pas admis à rechercher le but poursuivi par la Régie lorsqu'elle exerce son droit de communication, cette dernière peut, en général, se servir des documents communiqués pour en faire la base d'une réclamation quelconque.

Au contraire, les associations cultuelles ne sont soumises qu'à un contrôle financier; l'Administration ne peut donc se faire représenter les documents de comptabilité que pour apprécier la régularité de la gestion financière de l'Association cultuelle.

Ainsi, elle n'aurait pas le droit d'y relever une amende de timbre ou de s'en servir pour établir la créance d'un tiers omise dans la déclaration passée après le décès de ce dernier.

Mais les registres de délibération par exemple, seront soumis à la communication aussi bien de la part des associations cultuelles qu'ils l'étaient auparavant de la part des conseils de fabriques.

Cassation, 7 novembre 1905. Sirey, 07-1-97, avec note de M. Wahl.)

§ 4° — *DES INTERMEDIAIRES* *POUR OPERATIONS DE BOURSE*

La loi du 28 avril 1893 qui impose d'une taxe spéciale les opérations de bourse dispose, par son article 30, que les personnes qui font le « commerce habituel » de recueillir des offres et des demandes de valeurs de bourse, auront à tenir un répertoire visé et paraphé par le président ou l'un des juges du tribunal de commerce qui devra être représenté à toute réquisition, aux agents de l'administration.

L'énumération des personnes se livrant « au commerce habituel » des opérations de bourse n'a pas été faite par la loi, mais il faut y comprendre indiscutablement les agents de change et les coulissiers et aussi les personnes et les sociétés qui effectuent d'une manière « habituelle » directement ou à titre d'intermédiaire l'achat ou la vente de valeurs de bourse. Dans ce nombre sont compris tous les établissements de crédit, banquiers, changeurs, escompteurs, qui, sans se livrer à des opérations quotidiennes de bourse, se tiennent cependant à la disposition du public pour l'exécution d'ordres de bourse. Il faut assimiler à ces banquiers, les trésoriers payeurs généraux. Ce droit de communication des agents du fisc s'étend uniquement au répertoire institué par la loi de 1893 et aux registres à souche des bordereaux que les agents de change doivent représenter dans les mêmes conditions.

Exceptionnellement, lorsqu'un procès-verbal de contravention aura été dressé, ou lorsque le répertoire de l'un des assujettis ne mentionnera pas la contre-partie d'une opération constatée sur le répertoire de l'autre, les agents auront le droit d'exiger la représentation des écritures des deux assujettis, à la condition de limiter l'examen à une période de deux jours au plus.

L'instruction 2.840 précise « que les agents détermineront eux-mêmes, en s'inspirant des intérêts du Trésor, la période sur laquelle ils croiront plus particulièrement utile de faire porter leurs investigations. »

Ne doivent pas être considérées comme une extension du droit de contrôle, les dispositions de l'ar-

ticle 15 de la loi du 25 février 1901, aux termes duquel « les sociétés ou compagnies, les agents de change, banquiers, changeurs, les escompteurs ou agents d'affaires qui seraient dépositaires, ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession, qu'ils sauraient ouverte » sont tenus d'adresser au plus tard dans la quinzaine du paiement, de la remise ou du transfert, au directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs.

Mais ces personnes échappent totalement aux investigations de la Régie, si elles ne rentrent pas dans les catégories qui y sont soumises par les lois de 1871 et 1875.

(Article 205 du Code de l'Enregistrement.)

Cette mesure a uniquement pour but de faciliter à l'administration le contrôle des déclarations de succession après décès. Elle est donc établie, non contre les établissements bancaires ou autres, mais contre les redevables.

On ne pourrait faire la même observation pour la loi du 1^{er} août 1917 qui a organisé un contrôle spécial des opérations de change. Aux termes de l'article 1^{er} « quiconque fait profession ou commerce de recueillir, acheter ou vendre, négocier, escompter, encaisser ou payer des monnaies ou devises étrangères, coupons, titres, dont le montant est payable à l'étranger en monnaies étrangères et en France en monnaie française... » est tenu d'en faire la déclaration au bureau de chacune de ses succursales ou agences.

Un répertoire spécial a été institué par l'article 2 de la même loi dont les agents de la Régie peuvent

prendre communication dans les conditions ordinaires.

De même d'après l'article 35 de la loi du 29 mars 1914, quiconque fait profession ou commerce de recueillir, encaisser, payer ou acheter des coupons, chèques ou tous autres instruments de crédits, créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs étrangères non abonnées, ou de rente des gouvernements étrangers, est tenu de le déclarer au bureau d'enregistrement de sa résidence. Cet assujetti a, de plus, l'obligation de conserver pendant deux ans et représenter à toute réquisition des agents de l'administration, les registres, bordereaux et affidavit que nécessitent leurs opérations.

Enfin le droit de communication de l'enregistrement vis-à-vis des établissements bancaires et des intermédiaires pour opérations de bourse a reçu une extension notable par la loi du 25 juin 1920. On sait que cette dernière, aux termes de l'article 111, a prévu une disposition tout à fait nouvelle, inconnue dans la législation antérieure et nécessitée par les besoins budgétaires d'alors qui étaient de plus en plus croissants.

Cet article attribue à l'Etat :

1° Le montant des coupons, intérêts ou dividendes atteints par la prescription quinquennale.

2° Les actions, parts de fondateurs, obligations et autres valeurs mobilières atteints par la prescription trentenaire.

3° Et les dépôts de sommes d'argent et tous dépôts en espèces dans les banques n'ayant fait l'ob-

jet de la part des ayants droit à aucune opération, ni aucune réclamation depuis 30 ans.

Pour le contrôle de ces prescriptions, la loi a donné à l'administration un droit de communication vis-à-vis des sociétés et établissements bancaires.

L'article 111, §§ 4 et 5 édicte que « les agents de l'enregistrement, des domaines et du timbre ont le « droit de prendre communication » au siège des banques, établissements ou collectivités qui reçoivent des fonds en dépôt ou en compte-courant, ou dans leurs agences ou succursales, de tous registres, délibération, etc., et documents quelconques pouvant servir au contrôle des sommes ou titres à remettre à l'Etat ».

Ce droit de contrôle accordé au fisc est important, mais il ne faut cependant pas l'exagérer. Les agents de l'administration ont bien la faculté de prendre communication de tous registres et délibérations, mais uniquement des registres commerciaux, légaux ou statutaires.

On ne doit pas en déduire que « l'etc. » compris dans l'article 111 donne à la Régie le droit d'investigation dans les papiers et cartons des sociétés ou établissements visés.

Quoiqu'il en soit, en résumé, le droit de contrôle vis-à-vis des établissements bancaires et intermédiaires pour opérations de bourse, est sensiblement le même que celui envers les sociétés par actions. C'est pourquoi l'article 182 du Code de l'Enregistrement, sans entrer dans le détail des diverses prescriptions résultant des différentes lois plus haut énoncées, édicte que :

« Les pouvoirs appartenant aux agents de l'enregistrement, par application de la législation en vigueur à l'égard des sociétés par actions, peuvent être exercés à l'égard de toutes personnes et de tous établissements exerçant le commerce de banque en vue du contrôle du paiement des impôts dus, tant par ces derniers, que par des tiers. »

Cette formule globale doit s'entendre dans le sens le plus étroit et certainement, quant aux difficultés d'application, il y a lieu de se rapporter aux lois originaires.

§ 5° — COMMUNICATIONS A FAIRE PAR LES PARTICULIERS

En règle générale, les préposés de la Régie ne peuvent se rendre au domicile des particuliers et exiger d'eux la représentation d'aucune pièce ou registre.

Ainsi, par exemple, un syndic n'est pas tenu de représenter au fisc, en vue de la constatation éventuelle des contraventions aux lois sur l'enregistrement, les papiers et registres, d'une faillite dont la liquidation lui est confiée.

Quelques exceptions cependant ont été apportées par les lois récentes, instituant l'obligation pour les redevables, soit de communiquer certaines pièces, soit de faire certaines déclarations.

Ainsi notamment la loi du 25 février 1901 en autorisant la déduction de quelques dettes de l'actif successoral, pour la liquidation des droits de mutation après décès, déclare que « s'il s'agit de dettes commerciales, l'administration pourra exiger, sous peine de rejet, la production des livres de com-

merce du défunt. Ces livres seront déposés pendant 5 jours au bureau qui reçoit la déclaration et ils seront s'il y a lieu, communiqués, une fois, sans déplacement, aux agents du service de contrôle, pendant les 2 années qui suivront la déclaration.

« Enfin l'administration aura le droit de puiser dans les titres ou livres produits les renseignements permettant de contrôler la sincérité de la déclaration de l'actif dépendant de la succession et, en cas d'instance, la production de ces titres ou livres ne pourra être refusée. »

(Article 49 du code de l'Enregistrement.)

De même, en vertu de l'article 4 de la même loi, le créancier ne peut, sans s'exposer à des dommages et intérêts, refuser de communiquer le titre de la dette dont la déduction est demandée ou d'en laisser prendre sans déplacement une copie collationnée. Mais cette communication est due seulement aux héritiers et non au receveur. Ce dernier refusera toutefois la déduction demandée si les justifications qui lui sont fournies lui semblent insuffisantes.

(Article 52 du Code de l'Enregistrement.)

Enfin, l'agent de l'administration aura, dans tous les cas, la faculté d'exiger de l'héritier la production de l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Cette attestation qui sera sur papier non timbré, ne pourra être refusée, sous peine de dommages et intérêts, toutes les fois qu'elle sera légitimement réclamée.

(Article 52 du Code de l'Enregistrement.)

De même, l'article 3 de la loi du 25 juin 1920 re-

produit par l'article 181 du Code de l'Enregistrement, afin de permettre le contrôle des déclarations d'impôt « et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription », oblige tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an à en faire la déclaration avant le 1^{er} avril de chaque année. A l'appui de sa déclaration, il doit fournir toutes les justifications nécessaires et représenter à toutes réquisitions des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le Code de Commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses, etc. Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai légal est constaté par un procès-verbal et soumis aux mêmes sanctions que celles envisagées plus haut.

Il existe en outre un certain nombre d'autres déclarations obligatoires imposées au contribuable, mais ces diverses prescriptions sont établies principalement en vue du contrôle de la bonne perception des impôts directs ou indirects et ne ressortissant pas de l'administration de l'enregistrement, dépassent le cadre prévu dans ce sujet.

Section deuxième :

Contrôle des des déclarations de successions

Les successions constituent l'un des éléments les plus fructueux de la matière imposable. Aussi la législation fiscale a-t-elle subi, depuis la loi de frimaire, de nombreuses modifications qui ont eu pour objet, le développement, en cette matière, de la perception de l'impôt.

Actuellement, les successions ouvertes par suite de décès ou de déclaration d'absence sont assujetties d'abord à une taxe successorale et ensuite à des droits de mutation.

La perception de ces deux impôts est opérée au vu de déclarations établies **sur des formules** imprimées par les héritiers ou légataires qui sont tenus d'énumérer et d'estimer les différents biens et valeurs composant la fortune du *de cujus*.

Comme le total des droits à payer est d'autant plus élevé que l'actif successoral est important, il s'ensuit que, très fréquemment, les déclarants seront tentés de soustraire ou de sous-estimer certaines valeurs dépendant de la succession de leur auteur.

Vis-à-vis de ces fraudes, l'Administration possède plusieurs moyens de contrôle, les uns directs en ce qui concerne les titres ou livres produits à l'appui de la déduction du passif et les titres, sommes ou valeurs en dépôt — les autres indirects, par exemple, l'obligation du certificat d'acquit de droits pour les transferts — les obligations imposées aux compagnies d'assurances sur la vie, — les conventions internationales — et également le droit de commu-

nication en général de la Régie, ce qui a fait l'objet de la section précédente.

§ 1°. — *Titres ou livres produits à l'appui
de la déduction du passif*

La loi du 25 février 1901 a accordé à la Régie le droit, pour établir la consistance d'une succession, de se prévaloir des indications résultant des titres et en particulier des livres de commerce invoqués par un déclarant pour justifier l'existence du passif dont il demande la déduction.

L'article 3 de cette loi repris par l'article 49 du code de l'Enregistrement édicte que :

« L'Administration aura le droit de puiser dans
« les titres ou livres produits, les renseignements
« permettant de contrôler la sincérité de l'actif dé-
« pendant de la succession et, en cas d'instance, la
« production de ces titres ou livres, ne pourra être
« refusée. »

La Direction Générale a donné à ce sujet les instructions suivantes :

« Les Receveurs examineront à ce point de vue
« les titres produits, et, en particulier, les livres de
« commerce qui leur seront représentés, soit spon-
« tanément, soit sur leur demande. Ils porteront no-
« tamment leur attention sur le livre-journal et plus
« particulièrement sur le livre des inventaires qui
« présente annuellement le résumé de la situation
« active et passive du commerçant. S'il leur semble
« que la consistance de l'actif déclaré est incom-
« plète ou atténuée, ils auront le soin de prendre,
« d'une façon précise, les renseignements de nature
« à justifier une réclamation ultérieure à moins

« que les héritiers consentent à rectifier, séance tenante, leur déclaration.

« Les employés supérieurs devront, de leur côté, utiliser, pour le contrôle de la sincérité de l'actif déclaré, la communication des livres de commerce qu'ils sont autorisés à requérir, postérieurement à la déclaration, dans les conditions qui ont été spécifiées. »

§ 2. — *Titres, sommes ou valeurs en dépôt.*

Ainsi qu'il a été dit supra (1), l'article 15 de la loi du 25 février 1901, repris par l'article 205 du code de l'Enregistrement, a obligé les sociétés au capital, agents de change, banquiers, escompteurs, changeurs, officiers publics ou ministériels et agents d'affaires, à adresser à l'Administration de l'Enregistrement la liste des sommes et valeurs dont ils sont dépositaires et qui dépendent d'une succession qu'ils sauraient ouverte.

De plus, afin d'éviter l'inopérance de ces prescriptions, rendue évidente par la pratique des comptes-joints, l'article 7 de la loi du 31 mars 1903 (article 207 du code de l'Enregistrement) dispose :

a) Que les dépositaires doivent, dans les trois mois au plus tard de l'ouverture d'un compte indivis et collectif avec solidarité, faire connaître au directeur de l'enregistrement les noms, prénoms et domicile de chaque déposant et au décès de l'un de ces derniers, donner à l'Administration le montant des sommes ou valeurs existant au crédit des co-titulaires du compte.

(1) Voir page 52.

b) Et que lesdites sommes ou valeurs, seraient censées appartenir conjointement et indivisément aux déposants et dépendre de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'administration qu'aux redevables.

Coffres-forts tenus en location.

Ces deux dispositions législatives ont été heureusement complétées par la loi du 18 avril 1918 qui par ses articles 1 à 6 a permis à l'administration de connaître l'existence et la nature de valeurs mobilières dépendant d'une succession, lorsque lesdites valeurs, au lieu d'être remises à découvert à un dépositaire, ont été placées dans un coffre-fort dont la garde est assurée par une personne se livrant habituellement à ce genre d'opérations.

Aux termes de l'article 1^{er}, « Aucun coffre-fort
« ou compartiment de coffre-fort tenu en location
« ne pourra être ouvert par qui que ce soit après
« le décès, soit du locataire, soit de son conjoint,
« s'il n'y a pas entre eux de séparation de corps,
« qu'en présence d'un notaire requis à cet effet par
« tous les ayants droit de la succession, ou du no-
« taire désigné par le Président du tribunal civil
« en cas de désaccord et sur la demande de l'un
« des ayants droit. »

Ces prescriptions s'imposent à toute personne, sans exception, quelle que soit sa qualité, et alors même qu'elle aurait reçu du défunt le pouvoir spécial de procéder à l'ouverture du coffre après son décès.

Le rôle du notaire appelé à assister à l'ouverture du coffre-fort consiste à faire l'énumération com-

plète et détaillée de tous les titres, sommes ou objets quelconques qui y sont contenus.

L'énonciation peut être concise: il est en effet impossible d'indiquer tous les détails insérés dans un inventaire ordinaire. Il suffit que les titres, valeurs et papiers trouvés soient suffisamment spécialisés et individualisés. Les objets mobiliers ou bijoux ne seront pas estimés.

Mais les papiers privés et ceux qui intéressent ou paraissent intéresser les tiers, sans constituer au profit de la succession des titres de créances, ne seront point inventoriés, ce qui garantit le secret des familles.

Enfin, s'il est trouvé des testaments ou autres plis cachetés, le notaire procède conformément aux dispositions du code de procédure civile.

Ces procès-verbaux seront reçus en brevet toutes les fois qu'ils seront dressés par un notaire autre que celui choisi, ou désigné pour régler la succession. Ils seront exempts de timbre et enregistrés gratis.

Mais il ne peut pas en être délivré d'expédition, ni en être fait usage en justice par acte public ou devant toute autorité constituée, sans que les droits de timbre ou d'enregistrement aient été acquittés (article 196 du Code de l'Enregistrement.)

L'article 2 de la même loi prévoit le cas où des sommes, titres ou objets sont trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes; ils seront réputés à défaut de preuve contraire, et seulement pour la perception des droits, être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre

pour une part virile de la succession. (Article 197 du même Code.)

Cette disposition est applicable aux plis cachetés et cassettes fermées, remis en dépôt aux banquiers, changeurs, escompteurs et à toute personne recevant habituellement des plis de même nature. (Article 13 du Code de l'Enregistrement.)

Cette présomption de propriété par parts égales peut d'ailleurs être combattue, tant par l'administration que par les redevables. La régie aura donc la faculté de démontrer, par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite, que les droits du défunt sont supérieurs à une part virile. C'est en somme une présomption analogue à celle édictée par l'article 7 de la loi du 31 mars 1903, sur les comptes joints; mais la loi de 1918 ne désigne pas limitativement comme l'a fait la loi de 1903, les moyens de preuves que pourront utiliser les redevables. Il suffit qu'ils soient compatibles avec les règles de la procédure écrite.

Une difficulté s'est présentée lorsqu'une société étant locataire d'un coffre, l'un de ses membres vient à décéder. Il a été décidé que c'est l'être moral qui est locataire et non les associés. La loi de 1918 est donc ici sans application. Il en est de même quand le décès d'un associé met fin à la société, en vertu de ce principe que la société se survit pour les besoins de sa liquidation et que par suite, l'être moral persiste pendant cette liquidation.

(Revue du Notariat et de l'Enregistrement n° 17.613.)

Enfin, l'article 198 du Code de l'Enregistrement, reprenant les termes de l'article 3 de la loi du 18

avril 1918, édicte deux sanctions contre toute personne qui aura ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans observer les prescriptions légales. — La première consiste dans l'obligation d'acquitter, sauf recours contre le redevable les droits de mutation par décès et les pénalités exigibles en raison des valeurs trouvées dans le coffre. La seconde est une très forte amende de 180 à 18.000 francs, à la charge de toute personne ayant ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort illégalement et également à la charge du bailleur qui a laissé procéder à l'opération hors la présence du notaire, à condition toutefois qu'il ait eu connaissance du décès.

Aucune solidarité n'existe entre les contrevenants pour le paiement de ces amendes qui sont personnelles à chacun d'eux.

Enfin, l'héritier, le légataire ou le donataire, est tenu au paiement de cette amende solidairement avec la personne ou les personnes citées plus haut, s'il omet dans sa déclaration lesdits titres, sommes ou objets.

a) *Preuve des contraventions.*

L'administration est autorisée (§ 4, article 3, loi 18 avril 1918, codifié article 198 *in fine*) à établir la preuve des contraventions par tous les modes de preuve du droit commun et par conséquent, même par la preuve testimoniale. La raison en est qu'il serait souvent impossible de l'établir autrement, la contravention résultant d'un acte matériel accompli dans des conditions irrégulières.

La régie jouit ainsi des mêmes prérogatives que celles qui lui ont été accordées par la loi du 23 août 1871 en matière de dissimulation de prix de ventes

d'immeubles — et par l'article 8 de la loi du 25 février 1901 en matière d'inexactitude de déclarations ou attestations de dettes. De plus la nouvelle loi n'interdit pas, à la différence de celles de 1901 et 1871, de recourir au serment.

Ce pouvoir d'utilisation des modes de preuve du droit commun constitue, entre les mains de l'administration une arme redoutable que le législateur de 1871 considérait comme « devant jeter la terreur parmi ceux qui seraient tentés de suivre les traditions funestes de la dissimulation et à prévenir le mal ». L'administration fait d'ailleurs judicieusement remarquer (instruction 2413) que « pour atteindre le but désiré il importe de n'agir qu'avec discrétion et sûreté ». Les directeurs de l'enregistrement sont en l'occurrence d'une grande circonspection et réunissent d'abord avec soin toutes les preuves de la fraude présumée; ils n'engagent ensuite un débat oral qu'à bon escient.

Revue du Notariat et de l'Enregistrement, n° 17455.

b) *Obligations imposées aux bailleurs de coffres-forts.*

En vue du contrôle et de l'observation de ces différentes prescriptions les personnes ou sociétés qui se livrent habituellement à la location des coffres-forts, ou de compartiments de coffres-forts, doivent:

1° En faire la déclaration au bureau de l'Enregistrement de leur résidence et s'il y a lieu, à celui de chacune de ses succursales ou agences louant des coffres-forts.

2° Tenir un répertoire alphabétique non sujet au timbre, présentant, avec mention des pièces justifi-

catives produites, les noms, prénoms, profession, domicile, et résidence réels de tous les occupants de coffres-forts et le numéro du coffre loué.

3° Incrire sur un registre ou carnet établi sur papier non timbré, avec indication de la date et de l'heure auxquelles elles se présentent, les noms, adresses et qualités de toutes les personnes qui veulent procéder à l'ouverture du coffre et exiger que ces personnes apposent leur signature sur ce registre ou carnet. Lorsque la personne qui voudra ouvrir le coffre-fort n'en sera personnellement ni exclusivement locataire, cette signature sera apposée sous une formule certifiant qu'elle n'a pas connaissance du décès, soit du locataire, soit de l'un des co-locataires, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou co-locataire.

4° De représenter et communiquer lesdits répertoires et registres ou carnets à toutes demandes des agents de l'enregistrement.

Les banquiers, changeurs, escompteurs, et toute personne recevant habituellement en dépôt des plis cachetés ou des cassettes fermées sont soumis aux mêmes obligations.

(Articles 174, 176 et 199 du Code de l'Enregistrement.)

c) *Augmentation des garanties de l'Administration.*

Ces mesures ont été complétées par l'article 16 de la loi du 30 juin 1923 qui a eu pour objet d'accroître les garanties données au Trésor, en autorisant la régie de l'Enregistrement à se faire représenter par un agent aux opérations d'ouverture des coffres-forts tenus en location par un locataire décédé. Cette

présence de l'agent du fisc semble assez inutile et même vexatoire pour le notaire, lequel, officier ministériel assermenté, devait se prêter assez difficilement aux fraudes fiscales, étant donné la grave responsabilité qu'il aurait encourue.

Quoiqu'il en soit, les notaires chargés d'instrumenter devront aviser les directeurs de l'enregistrement du lieu, du jour et de l'heure de l'ouverture du coffre-fort trois jours francs à l'avance, par lettre recommandée avec accusé de réception (article 196 du Code de l'Enregistrement). C'est un délai franc, par conséquent ne comprenant ni la date de l'envoi de la lettre, ni le jour de l'opération.

Ce nouveau mode d'investigation constitue pour l'administration un droit absolu, mais dont l'exercice est parfaitement facultatif.

Si le Directeur de l'Enregistrement a été prévenu en temps voulu, et si à l'heure dite aucun agent de l'administration ne se présente au local indiqué, le notaire pourra valablement passer outre et commencer les opérations.

Par contre, le notaire qui procéderait à l'ouverture d'un coffre-fort sans en avoir prévenu auparavant l'administration, s'exposerait à de fortes amendes et serait personnellement responsable du paiement des droits de mutation.

Que doit-on penser, en résumer, de cette innovation de la loi de 1918? C'est assurément une mesure salubre, qui assujettit à l'impôt des valeurs mobilières dont les héritiers seraient souvent tentés d'omettre l'énumération dans leur déclaration de succession. En outre, c'est une formalité peu onéreuse pour les redevables, puisqu'il y a exemption

de timbre et d'enregistrement. Il n'en reste pas moins vrai que c'est une mesure imparfaite, puisqu'elle ne frappe qu'une seule catégorie de redevables, ceux qui, n'ayant pas de coffres-forts personnels dans leur habitation, confient leur fortune mobilière à la garde d'un établissement bancaire ou autres.

§ 3^e — *Obligations imposées aux Compagnies d'Assurances sur la vie.*

L'article 15 de la loi du 25 février 1901, codifié sous l'article 205 du code de l'enregistrement, dispose également que « les compagnies françaises d'as-
« surances sur la vie et les succursales établies en
« France des compagnies étrangères ne peuvent se
« libérer des sommes, rentes ou émoluments quel-
« conques dus par elles à raison du décès de l'as-
« suré à des bénéficiaires autres que le conjoint sur-
« vivant ou les successibles en ligne directe, si ce
« n'est sur la présentation d'un certificat délivré
« sans frais par le receveur de l'enregistrement, et
« constatant, soit l'acquittement, soit la non-exigibi-
« lité de l'impôt de mutation par décès, à moins
« qu'elles ne préfèrent retenir, pour la garantie du
« Trésor, et conserver, jusqu'à la présentation du
« certificat du receveur, une somme égale au mon-
« tant de l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou
« émoluments par elles dus.

« Quiconque a contrevenu aux dispositions du
« présent article est personnellement tenu des
« droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le
« redevable, et passible, en outre, d'une amende de
« 900 fr. »

Ainsi, par exemple, une compagnie d'assurances a été déclarée responsable du paiement des droits de mutation par décès, sur le capital assuré, parce qu'elle s'était libérée entre les mains d'une personne prétendant être successible en ligne directe de l'assuré mais qui en réalité n'avait pas cette qualité.

(Cassation, 1^{re} décembre 1909, Journal des Notaires, 1910, page 185.)

Quant aux pénalités, la Régie admet qu'elles ne seront encourues que par ceux qui auront sciemment contrevenu à la loi. Elle recommande d'ailleurs à ses agents « de ne réclamer le montant des pénalités et droits exigibles aux sociétés et compagnies dont s'agit, qu'autant que le recouvrement de ces sommes n'aurait pu être amiablement obtenu des héritiers et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas de poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor. »

Enfin, aux termes de l'article 206 du même code de l'Enregistrement, ces prescriptions sont applicables « aux sociétés, compagnies ou personnes qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient ouverte et dévolues à un ou plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait et de droit, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe. »

Il en est de même en ce qui concerne les sommes, rentes ou émoluments quelconques que les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des compagnies étran-

gères, doivent à raison du décès de l'assuré à tout bénéficiaire ayant à l'étranger son domicile de fait et de droit.

§ 4° — *Certificats à produire pour le transfert de titres nominatifs.*

Enfin en vue de soumettre les titres nominatifs à l'impôt de mutation par décès, la loi du 8 juillet 1852 modifiée par celle du 25 février 1901, reproduite sous l'article 203 du code de l'Enregistrement, dispose que « le transfert ou la mutation au Grand Livre de la Dette Publique d'une inscription de rentes provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, ne peut être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement constatant l'acquittement du droit de mutation par décès.

Il en est de même pour les transferts ou conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics. »

Ainsi donc, un héritier ne peut faire muter à son nom un titre de rente quelconque établi au nom du *de cujus*, sans justifier au préalable du paiement des droits de succession.

Mais il peut arriver que des titres immatriculés au nom d'une personne décédée ne soient pas passibles du droit de mutation par décès ou qu'ils s'en trouvent affranchis par l'effet de la prescription. Dans ce cas, le service des transferts n'en exige pas moins la représentation d'un certificat délivré par le receveur de l'enregistrement.

En vue d'éviter les difficultés qui naissaient en l'occurrence, la Régie a adopté une formule de ré-

daction qui peut être employée indistinctement, qu'il s'agisse de titres exempts d'impôt ou libérés par la prescription. Toutefois, la délivrance du certificat doit être précédée d'une déclaration pour ordre dans laquelle l'héritier fait connaître les motifs de l'exemption de droit.

§ 5° — *Conventions internationales.* ..

En vue d'éviter les difficultés qui naissent en fraudes, spécialement en matière de droits de mutation après décès, il a été conclu :

1° Une convention avec la Belgique, du 12 août 1843, portant que les administrations de l'Enregistrement des deux pays se communiqueront réciproquement, soit par correspondance, soit dans la forme usitée pour les renvois d'enregistrement, tous les renseignements utiles pour assurer le paiement de l'impôt et spécialement des droits applicables aux successions ouvertes dans chacun des deux pays.

2° Et un arrangement en date du 15 novembre 1907 entre la France et le Royaume-Uni de la Grande-Bretagne et d'Irlande, aux termes duquel le Gouvernement britannique s'engage « à fournir pour toutes personnes décédées, dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit contenant les nom, prénoms, domicile, date et lieu de décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières. » Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total de ces valeurs mobilières atteindra au minimum 100 livres sterling. (Décret du 13 décembre 1907.)

Section troisième :

Du Contrôle de l'évaluation des biens

(Expertise)

Le moyen de contrôle le plus important dont dispose la Régie de l'Enregistrement pour la vérification de l'évaluation donnée par les parties aux immeubles et à la plupart des meubles faisant l'objet de mutations à titre gratuit ou onéreux, est l'expertise spéciale à la matière de l'enregistrement et dont les règles premières ont été posées par la loi du 22 frimaire an VII.

D'après cette loi fondamentale, l'expertise s'appliquait uniquement aux insuffisances de prix énoncés dans les actes translatifs d'immeubles à titre onéreux (article 17) et aux estimations en revenu qui alors servaient de base pour l'évaluation des mutations d'immeubles à titre gratuit (article 19).

La loi du 28 février 1872 l'a étendue aux insuffisances de prix de vente de fonds de commerce ou de clientèle, celle du 25 février 1901 aux déclarations de succession comprenant des fonds de commerce ou de clientèle dépendant de la succession, celle du 27 février 1912, aux déclarations estimatives contenues dans les actes déclaratifs, par exemple les contrats de mariage, les partages, les apports en société, celle du 27 mai 1918, aux évaluations d'immeubles en valeur vénale, ce qui fait actuellement la base de la perception des droits de mutation à titre gratuit et d'échange, et enfin celle du 22 mars 1924 aux mutations à titre onéreux de propriété ou d'usufruit en totalité ou en partie de navires ou bateaux.

Pour résumer, le Code de l'Enregistrement dans ses articles 262 et 263 a groupé tous les actes juridiques pouvant faire l'« objet d'une expertise ».

Article 262. — Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la régie peut requérir une expertise.

Article 263. — Le droit d'expertise accordé à l'administration de l'enregistrement est étendu à tous les actes ou déclarations constatant soit une mutation à titre onéreux ou à titre gratuit ou un échange de biens immeubles, de fonds de commerce de navires ou de bateaux, soit l'énonciation de biens de même nature accompagnée d'une déclaration estimative pour l'assiette du droit proportionnel, soit une cession d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

A) *REGLES DE PROCEDURE*

Les règles de la procédure à suivre pour l'expertise étaient originellement très complexes. L'administration, désireuse d'utiliser ce moyen pour prouver une insuffisance, en était souvent empêchée par les formalités nombreuses que son emploi nécessitait.

Un premier pas de simplification a été fait par la loi du 27 février 1912.

Puis sont venues les lois des 27 mai et 29 juin 1918, qui ont donné à la Régie un premier moyen plus

simple pour assurer le redressement des évaluations insuffisantes.

a) Procédure dite « de conciliation ».

La loi du 27 mai 1918 a organisé une procédure de conciliation destinée à permettre au redevable de rectifier volontairement une évaluation insuffisante. Cette innovation avait surtout pour but de rendre inutile, dans la mesure du possible, l'intervention des experts et du tribunal. Aux termes de l'article 3, « Les redevables dont les déclarations » n'auront pas été admises, en seront avisés par » lettre motivée et recommandée — et ils auront la » faculté de présenter des observations justifi- » tives dans le délai d'un mois à partir de la récep- » tion de la lettre d'avis qui leur aura été adressée »

Le contribuable pouvait alors, dans le délai imparti, reconnaître l'insuffisance, en souscrivant une « soumission » laquelle, ainsi qu'il a été dit plus haut, ne formait titre de perception qu'après avoir été revêtue de l'approbation du directeur départemental.

Il n'était pas indispensable du reste que l'insuffisance soit reconnue avant l'expiration du délai d'un mois, il suffisait que la procédure d'expertise n'ait pas encore été entamée et que par suite, l'affaire ne soit pas sortie de la période de conciliation pour entrer dans la phase judiciaire.

(Instruction 3563.)

Il convient de remarquer qu'en dehors des cas où l'insuffisance présentait les caractères d'une dissimulation frauduleuse, le redevable n'était tenu que d'acquitter le complément du droit simple cor-

respondant à la partie du prix rectifié et les frais de la lettre recommandée.

Au contraire s'il y avait dissimulation frauduleuse, le double droit seul était perçu en vertu de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, (article 138 du code de l'enregistrement) mais de toutes façons, aucune pénalité n'était édictée contre la fraude.

C'est pourquoi cette procédure dite « de conciliation » est apparue à l'usage, essentiellement préjudiciable aux intérêts du Trésor.

Les évaluations notoirement insuffisantes et même dérisoires ne donnaient lieu, en effet, à aucune sanction à l'égard du contribuable qui les avaient fournies, pourvu qu'il reconnaisse amiablement ladite insuffisance en cas de réclamation de la part de l'administration.

Aussi l'article 29 de la loi du 22 mars 1924 a eu pour but d'enrayer, dans une certaine mesure, les pertes fiscales importantes qui se produisaient en l'occurrence.

Cette loi ne reproduit pas les dispositions de la loi de 1918 concernant l'emploi d'une lettre motivée et recommandée à la suite de laquelle les parties étaient admises à présenter des observations justificatives dans le délai d'un mois. Elle prévoit seulement des « préliminaires de conciliation amiable » ce qui signifie, d'après l'Administration, que les agents qui contesteront l'exactitude des évaluations devront procéder à l'envoi d'un simple avertissement comme sous le régime antérieur à 1918. L'administration, dans un esprit de bienveillance, prescrit à ses agents de mettre tout en œuvre en vue d'aboutir à un accord amiable et de réitérer, si be-

soin est, les avertissements aux parties, en exposant les motifs de la réclamation.

C'est seulement en cas d'insuccès de ces tentatives de conciliation que les insuffisances de l'évaluation des immeubles seront constatées par la voie de l'expertise.

b) Règles de procédure de l'expertise :

Les règles de la procédure à suivre en matière d'expertise, qui avaient déjà subi une notable simplification par le fait de la loi du 27 février 1912, ont été à nouveau modifiées par la loi du 13 juillet 1925 qui a unifié et complété toute la législation antérieure.

L'article 57 consacre d'abord le droit pour la Régie de contrôler par voie d'expertise « tous les actes ou déclarations constatant, soit une mutation à titre onéreux ou à titre gratuit ou un échange de biens immeubles, de fonds de commerce, de navires ou de bateaux, soit l'énonciation de biens de même nature accompagnée d'une déclaration estimative pour l'assiette du droit proportionnel. »

Les règles nouvelles de procédure ont été édictées par les articles 58 et 59 de la même loi et reproduits sous les articles 264 et 265 du code de l'enregistrement,

Article 264 :

« Lorsque l'accord sur l'estimation ne s'est pas
» fait à l'amiable, la demande en expertise est faite
» par simple requête au tribunal civil dans le ressort duquel les biens sont situés, ou immatriculés,
» s'il s'agit de navires ou de bateaux ».

Cette requête est présentée dans les deux ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration. En matière de fonds de commerce, dont la valeur est susceptible de varier rapidement, le délai est réduit à six mois.

Article 265 :

« L'expertise est ordonnée dans le mois de la
» demande et il y est procédé par un seul expert
» qui est nommé par le tribunal statuant en cham-
» bre du conseil.

» Si l'administration ou les parties n'acceptent
» pas les conclusions de l'expert, il peut être pro-
» cédé à une contr'expertise. La demande en est
» faite par la partie la plus diligente et par simple
» requête au tribunal civil, notifiée à la partie ad-
» verse, sous peine de déchéance, dans le mois qui
» suit la notification que fera le greffier, par lettre
» recommandée, du dépôt du rapport d'expertise
» au greffe du tribunal.

» La contr'expertise est ordonnée dans les mêmes
» conditions et suivant les mêmes formes que la
» première expertise; toutefois si l'une des parties
» le requiert expressément, cette contr'expertise
» sera confiée à trois experts.

» Le procès-verbal d'expertise ou de contr'ex-
» pertise est rapporté au plus tard dans les trois
» mois qui suivent la remise à l'expert de la déci-
» sion de justice.

» Il sera statué sur l'expertise ou la contr'exper-
» tise par le tribunal jugeant en matière som-
» maire ».

Enfin les articles 266 et 267 prévoient :

« Au point de vue de la juridiction s'il y a lieu de requérir l'expertise d'un immeuble important ou domaine ne formant qu'une seule exploitation située dans le ressort de plusieurs juridictions, le tribunal compétent sera celui dans le ressort duquel se trouve le chef-lieu de l'exploitation ou, à défaut, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice du rôle.

(Article 266 du code de l'Enregistrement.)

De même une action en expertise d'immeubles ou de fonds de commerce est toujours de la compétence du tribunal de la situation des biens, alors même que ces biens seraient, partie imposables en France, partie imposables en Algérie.

(Article 267 du Code de l'Enregistrement.)

B) *REGLES COMMUNES DE L'EXPERTISE*

D'après ce qui vient d'être dit on peut conclure que l'expertise n'est admise qu'en matière immobilière. Cette règle générale supporte cependant une exception, reproduite par les articles 268 et 289 du Code de l'Enregistrement, à savoir que :

« L'insuffisance d'évaluation peut être établie pour les biens meubles comme pour les biens immeubles soumis à la taxe d'accroissement par la voie de l'expertise ».

Quant à l'expertise de droit commun elle a été parfois admise en matière d'enregistrement (Cassation, Chambre civile 4 juin 1867 et instructions 2389) mais cette décision paraît contraire aux principes régissant les instances fiscales.

De plus, l'expertise en matière d'enregistrement peut être requise uniquement par l'Administration, à l'exclusion formelle des parties. Cependant en cas d'erreurs évidentes, par équité, la Régie a été parfois amenée, de sa propre autorité, à restituer une partie des droits. Mais ce pouvoir arbitraire ne tombe aucunement sous le contrôle de la Cour de Cassation.

(Journal de l'Enregistrement N° 24513.)

Depuis la loi de 1925, ainsi qu'il a été dit supra, il n'y a plus qu'un seul expert, au lieu de trois comme précédemment, qui soit nommé par le tribunal.

Pour donner une valeur à l'immeuble à expertiser, l'expert doit procéder par voie de comparaison avec les fonds voisins, mais ce mode d'évaluation peut être accompagné de tout autre moyen laissé à son libre arbitre.

Toutefois, c'est à l'époque de l'aliénation qu'il doit se placer pour faire l'estimation de l'immeuble — et en cas de promesse de vente réalisée, c'est au jour de la réalisation.

Enfin l'estimation doit être faite sur la valeur brute de l'immeuble (diminuée des frais d'acquisition payés par l'acquéreur.)

Le rapport de l'expert lie le tribunal et fait la loi des parties.

Dinant 10 mai 1922 (Revue de l'Enregistrement, N° 7558.)

S'il y a lieu à contr'expertise de trois experts et que ceux-ci ne soient pas unanimes dans leurs appréciations, mais que deux soient du même avis, c'est ce double avis qui doit être suivi.

Toutefois si le tribunal est tenu d'adopter l'opinion de l'expert en ce qui concerne les appréciations de fait, sans pouvoir y substituer sa propre appréciation, il n'en est pas moins vrai qu'il conserve la faculté et l'obligation de redresser les erreurs de droit sur les bases que l'expert a pris pour son estimation.

(Nevers 15 mai 1922, Revue de l'Enregistrement N° 8031.)

Enfin si l'expertise a révélé une insuffisance et si cette insuffisance est égale ou supérieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée, les parties acquittent solidairement :

1° Le droit simple sur le complément d'estimation;

2° Un droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement avant le dépôt, au greffe du tribunal du rapport de l'expert, et un double droit en sus dans le cas contraire.

3° Les frais de l'expertise.

Aucune pénalité n'est encourue et les frais de l'expertise restent à la charge de l'administration lorsque l'insuffisance est inférieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée, toutes compensations étant faites entre les diverses expertises.

(Article 132 du Code de l'Enregistrement.)

C) INSUFFISANCE DE PRIX ET D'EVALUATION EN VALEUR VENALE TRANSMISSION D'IMMEUBLES A TITRE ONEREUX

En règle générale, le droit de mutation est assis sur les valeurs : ainsi dans une transmission d'immeubles à titre onéreux, l'impôt qui est liquidé, sur

le prix, devra correspondre à la valeur réelle de l'immeuble et lorsque la régie voudra démontrer que le prix énoncé en l'acte générateur de la mutation ne correspond pas à la valeur vénale de cet immeuble, elle aura recours à l'expertise. C'est même là la seule action que la loi lui a donnée pour établir le bien-fondé de ses présomptions. Toutefois sur cette matière, comme en beaucoup d'autres, la Régie recommande dans ses instructions à ses préposés de ne pas froisser inutilement les susceptibilités des redevables; il ne faut pas faire montre d'un zèle excessif et discréditer l'autorité de l'Administration en engageant des instances sur des prix de vente dont les estimations n'auraient pas été contrôlées au préalable avec le plus grand soin. Indépendamment de ces considérations d'ordre purement moral, la Régie a intérêt à ne pas succomber; en effet, les frais de l'expertise restent à sa charge lorsque, par les résultats, il est démontré que l'insuffisance est inférieure au huitième du prix énoncé.

Les contrats à titre onéreux pour lesquels on peut requérir l'expertise sont :

Les adjudications volontaires devant notaires, à condition qu'il n'y ait pas de surenchère en cours.

Les cessions de droits successifs immobiliers.

Les ventes en général.

Les partages contenant des soultes à la charge des co-partageants.

On sait qu'en l'occurrence le partage est translatif de propriété, tandis que le partage opéré sans soulte est simplement déclaratif. Même dans ce cas, la voie

de l'expertise est ouverte à l'Administration, si elle présume que les lots sont inégaux et que, malgré la déclaration des co-partageants, il existe cependant une soulte dissimulée.

Et enfin les échanges. Avant la loi de 1918 qui a donné aux échanges comme base de liquidation du droit de mutation la valeur vénale réelle à la date de la transmission, et non le revenu comme antérieurement (articles 47 § 16 du Code de l'Enregistrement) les règles de l'expertise sur l'échange étaient celles employées pour les mutations d'immeubles à titre gratuit.

Lorsqu'une mutation à titre onéreux comporte à la fois des meubles et des immeubles, il faut les distinguer suivant qu'il a été stipulé un prix unique pour les meubles et les immeubles ou un prix distinct pour chaque catégorie.

Dans le premier cas, la Régie n'est pas autorisée à demander aux parties de faire une ventilation du prix. C'est à elle à opérer de son propre chef une proportion des meubles vis-à-vis des immeubles et à provoquer l'expertise en vue de prouver que la partie du prix qui subsiste, après déduction de la valeur du mobilier, est inférieure à la valeur réelle des immeubles.

Le second cas ne comporte aucune difficulté.

L'administration requiert l'expertise uniquement sur le prix fixé pour les immeubles.

S'il s'agit d'une mutation comprenant plusieurs immeubles, avec un prix global, il ne peut en l'occurrence être opéré de division : l'expertise doit porter sur l'ensemble des biens immobiliers.

Enfin si on prend le cas d'une forêt par exemple,

et qu'il y ait vente simultanée du fonds et de la superficie, au moyen de deux actes passés le même jour, stipulant deux prix, l'un sur le fonds, l'autre sur la superficie, le tribunal chargé de décider si la vente a un caractère immobilier pour le tout, peut ordonner une expertise qui appréciera si l'évaluation donnée à la superficie n'a pas été exagérée au détriment de celle attribuée au fonds.

(Sainte Meneshould 6 février 1887.)

De même si une vente est faite moyennant une rente viagère, le droit doit être perçu non sur le capital au denier dix, mais sur l'évaluation faite par les parties. Si cette estimation paraît inférieure à la valeur réelle, l'administration pourra requérir l'expertise.

(Journal de l'Enregistrement, N° 11.568.)

*D) INSUFFISANCE DE REVENUS
TRANSMISSION D'IMMEUBLES
A TITRE GRATUIT*

Sous l'empire de la loi de frimaire, l'expertise était employée par la Régie de l'enregistrement pour le contrôle des insuffisances dans « l'évaluation des immeubles transmis en propriété ou en usufruit, à tout autre titre qu'onéreux » lorsque cette insuffisance ne pouvait être établie par des actes susceptibles de faire connaître le véritable revenu des biens.

En présence d'une insuffisance de revenu, le premier soin de la Régie était de rechercher si l'immeuble transmis était affermé.

Le prix d'un bail courant servait de référence

toute première dans l'esprit du législateur de frimaire, à condition bien entendu que le bail soit non simulé, ni résilié, ni entaché de nullité.

S'il n'existait pas de baux courants, la Régie pouvait ou bien requérir l'expertise, ou bien s'en tenir aux autres actes, locations verbales, déclarations consignées dans un inventaire, etc., qui sont de nature à établir d'une façon certaine que les immeubles transmis étaient productifs d'un revenu supérieur à celui qui a été déclaré.

Mais depuis la loi du 18 avril 1918, le droit de mutation des biens immeubles transmis à titre gratuit, étant liquidé sur la valeur vénale réelle à la date de la transmission d'après la déclaration estimative des parties, (article 47 § 29° du Code de l'Enregistrement) il en résulte qu'actuellement il n'y a plus de différence, au point de vue de l'expertise, entre la transmission de biens immeubles à titre gratuit et celle à titre onéreux.

E) PRESCRIPTION DE L'ACTION EN EXPERTISE

On sait que la loi de frimaire avait permis à la Régie le contrôle par la voie de l'expertise : 1° du prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux et 2° des revenus des immeubles translatifs de propriété ou d'usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pouvait être établie par des actes qui puissent faire connaître le véritable revenu des biens.

La même loi de frimaire avait soumis l'action de l'administration à deux prescriptions différentes,

selon qu'il s'agissait de valeur vénale ou de revenu. Dans le premier cas elle était d'une année, dans le second, de deux ans, le tout à compter du jour de l'enregistrement.

Les dispositions législatives postérieures qui ont eu trait à l'expertise, n'ont point modifié la distinction établie par la loi organique, au point de vue de la prescription.

Cependant le délai d'une année apparut dans la suite trop court : il paralysait en effet l'action du fisc, limité par le délai de rigueur.

En vue de faire cesser cet état de choses préjudiciable aux intérêts du Trésor, l'article 15 de la loi du 18 avril 1918 a fixé uniformément à 2 ans le délai de prescription de l'action en expertise, quel qu'en soit l'objet.

Ces dispositions sont reproduites par l'article 241 du code de l'enregistrement, ainsi conçu :

« Il y a prescription pour la demande des droits :

1°

2° Après un délai de deux ans à compter du jour de l'enregistrement ou de la déclaration, s'il s'agit d'une insuffisance de prix ou d'une fausse évaluation de la valeur vénale et pour présenter la requête en expertise en ce qui concerne les actes ou déclarations constatant, soit une mutation à titre onéreux, ou à titre gratuit ou un échange de biens immeubles, de fonds de commerce, de navires ou de bateaux, soit l'énonciation des biens de même nature accompagnée d'une déclaration estimative pour l'assiette du droit proportionnel, le délai étant réduit à six mois en matière de vente de fonds de

commerce et à un an en ce qui concerne les cessions de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble.

Il est assez curieux de constater que les deux sortes de prescriptions originaires étaient tellement ancrées dans l'esprit des contribuables qu'on trouve une décision de jurisprudence confirmant uniquement les termes de la loi du 18 avril 1917.

C'est ainsi qu'un jugement du tribunal civil de Marseille du 31 mars 1925 (Revue de l'Enregistrement N° 8381) décide que :

« aux termes de l'article 15 de la loi du 18 avril
» 1918 dans tous les cas où l'administration est
» autorisée par la loi en vigueur à requérir une
» expertise, son action est prescrite par deux ans à
» compter de l'enregistrement de l'acte ou de la
» déclaration, quel que soit l'objet de l'expertise. »

Les anciennes règles n'ayant été maintenues expressément « que pour les expertises des fonds de
» commerce et de clientèle, il est certain que le délai d'un an établi par l'article 17 de la loi de franchise en matière de mutation à titre onéreux
» d'immeubles a été *doublé* par la loi nouvelle. »

Enfin la prescription de deux ans, opposable à la Régie qui veut établir par voie d'expertise l'insuffisance d'une évaluation d'immeubles transmis à titre gratuit par exemple, est valablement interrompue par l'exploit, enregistré avant l'expiration du délai, et portant signification d'une requête en expertise avec assignation devant le tribunal.

(Aurillac 25 avril 1923, Revue de l'Enregistrement N° 8175.)

Section quatrième :

Modes auxiliaires de contrôle

Quelques mesures récentes contre les fraudes fiscales

Indépendamment des moyens de contrôle directs que possède la Régie de l'Enregistrement en vue de la découverte des fraudes fiscales, et qui ont fait l'objet de chapitres précédents, la législation d'après-guerre a inauguré toute une série de mesures nouvelles plus ou moins efficaces. Parmi celles-ci les unes ont été destinées à augmenter et à faciliter, pour l'administration, le contrôle des actes et des déclarations des parties; les autres ont eu simplement comme but de rendre la fraude plus difficile ou plus dangereuse.

Telles sont principalement les dispositions de la loi du 18 avril 1918 sur les procès-verbaux d'ouverture de coffre-forts et les affirmations de sincérité.

La loi du 22 mars 1924, qui a donné naissance au bordereau de coupons, actuellement défunt, et au régime des sociétés familiales constituées à l'étranger.

Puis la loi de finances du 13 juillet 1925 avec la réglementation des négociants en immeubles et l'envoi en possession spécial pour les biens situés à l'étranger et la loi du 4 avril 1926 sur la communication du ministère public.

1° AFFIRMATIONS DE SINCERITE

La loi du 18 avril 1918 ayant eu pour but de procurer des ressources au Trésor, à une époque critique, contient plusieurs innovations susceptibles de déjouer certaines fraudes fiscales.

D'abord, les articles 1 à 6 contiennent des dispositions nouvelles concernant les valeurs mobilières dépendant d'une succession, lorsqu'elles se trouvent placées dans un coffre-fort en location. L'étude en a été faite plus haut (1).

Une autre mesure établie par cette même loi de 1918 consiste dans l'obligation pour tout redevable, d'affirmer d'une manière expresse et précise la sincérité de certaines énonciations, sous les mêmes peines du Code pénal que celles édictées pour le châtiment du faux serment.

Une tentative dans ce sens avait déjà été faite par les lois de 1871 et 1912, mais d'une façon incomplète. En 1918, à une époque où par suite de besoins budgétaires croissants, on avait élevé tous les tarifs fiscaux, il fallait resserrer les mailles du réseau des mesures destinées à limiter la fraude, c'est ce qu'expliquait d'une façon très précise le ministre des Finances lors du dépôt du projet de loi (séance du 13 novembre 1917, annexe n° 3941. Document parlementaire, Chambre, année 1917, pages 1511 et suivantes).

Cet exposé contenait à ce sujet les énonciations suivantes :

« Les parties s'abstiennent très fréquemment de comprendre dans la déclaration de la succession de leur auteur les valeurs au porteur et toutes les autres valeurs mobilières, notamment, l'argent comptant et les créances chirographaires, dont il leur est facile de dissimuler l'existence. La fraude est considérable en ce qui concerne cette catégorie de biens

(1) Voir page 62.

héréditaires et le Trésor se trouve frustré chaque année de recettes très élevées. Il n'est pas rare non plus que l'administration ait l'occasion de constater la vente par le défunt, peu de temps avant sa mort, d'immeubles ou de valeurs nominatives importantes dont le prix ou l'équivalent ne se retrouve pas dans la consistance de l'hérédité, telle du moins qu'elle est révélée par le paiement de l'impôt. Le service de l'enregistrement n'a d'autres moyens, dans ce cas, pour démontrer la fraude, que de réunir un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes, susceptibles de convaincre le tribunal de l'existence des valeurs dissimulées dans le patrimoine recueilli par les héritiers. Il n'est pas besoin d'insister sur les difficultés de semblables recherches et sur l'insuccès auquel elles aboutissent souvent...

« Pour parer à ces inconvénients, tout en fortifiant les sanctions attachées présentement aux infractions à la loi fiscale, nous avons pensé qu'il suffisait d'exiger, à la suite de chaque déclaration une affirmation « *sous serment* » plus solennelle et comportant, en cas de fausse affirmation, les peines édictées contre le faux serment en matière civile.

« Sous le régime actuel qui a été institué par l'article 11 de la loi du 6 décembre 1897, les déclarations de mutation par décès sont établies sur des formules imprimées fournies par l'administration. Elles sont signées, soit par les personnes mêmes assujetties à la déclaration, c'est-à-dire par les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs (loi du 22 frimaire, an VII, article 27, § 2), soit par les mandataires des parties. Si les déclarants le re-

quièrent, elles sont écrites par le receveur. Dans tous les cas, la déclaration est affirmée sincère et est véritable sous les peines de droit, c'est-à-dire sous peine d'un droit en sus, en cas d'omission pure et simple, et d'un double droit en sus, lorsque l'omission présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse (Loi du 8 avril 1910, art. 12.)

« Etant données les conditions de forme auxquelles la législation en vigueur assujettit les déclarations de mutation par décès, il est possible de maintenir dans les dispositions de la loi de finances, le principe du serment, non plus comme moyen de preuve des omissions, mais à titre de simple mesure préventive de la fraude. La réforme consisterait donc uniquement à imposer au déclarant l'obligation d'affirmer sous serment et sous les peines édictées par l'article 366 du code pénal, que sa déclaration comprend toutes les valeurs mobilières, françaises ou étrangères qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt.

« Si la déclaration était souscrite par un mandataire, il suffirait, pour que le serment fut opposable aux parties personnellement débitrices de l'impôt, que la mention ci-dessus indiquée fut reproduite, sauf quelques modifications de forme, à la suite de la procuration.

« Enfin, il va de soi, qu'en cas de déclarations partielles, la dernière seule devrait être revêtue de la formule du serment.

« L'omission volontaire de valeurs mobilières exposerait la partie ou les parties qui auraient souscrit une fausse affirmation sous serment, aux peines

édictees par l'article 366 du code pénal. Mais, bien entendu, la preuve de la bonne foi du déclarant pourrait être administrée devant le tribunal correctionnel. Ainsi qu'on vient de l'indiquer, ce ne serait là qu'un moyen préventif de la fraude; mais il y a tout lieu de penser que la crainte de s'exposer à une action correctionnelle et aux peines du faux serment retiendra plus d'un contribuable sur le point de se soustraire aux droits des valeurs héréditaires.

« Il y aura aussi un effet moral qui n'est pas à négliger. Jusqu'à présent, les infractions à la loi de l'enregistrement ont été considérées comme de simples contraventions sans importance et sans autres conséquences qu'une peine pécuniaire. Les circonstances actuelles exigent impérieusement que le législateur réagisse contre une telle conception qui prive le Trésor de droits importants et entraîne comme conséquence une inégale répartition des charges publiques. Lorsqu'on saura qu'une fraude de cette nature est regardée par la loi comme un véritable délit, pouvant donner lieu à une répression sévère, l'appréciation sur la gravité de l'infraction ne tardera pas à se modifier.

« La fraude s'exerce aussi très fréquemment en matière de *vente d'immeuble et de cession de fonds de commerce*. L'impôt est alors particulièrement éludé au moyen de la dissimulation d'une partie du prix réellement stipulé. Il n'est pas possible d'évaluer d'une manière précise l'importance de la perte que le Trésor subit chaque année de ce chef; mais à coup sûr elle est extrêmement importante. Pour les ventes d'immeubles le pourcentage des sommes dissimulées atteint parfois 67 % du prix réel et la

moyenne dans 22 contraventions constatées au cours de la dernière enquête dépasse 35 %. En ce qui concerne les cessions de fonds de commerce, la somme dissimulée a représenté jusqu'à 98 % du prix réel et sur 25 cessions la dissimulation a été, en moyenne, de 65 % de ce prix.

« Il n'est pas besoin d'insister sur ce que de semblables pratiques ont d'immoral et sur le péril qu'elles font courir à nos finances publiques. Le Parlement ne peut pas ne pas être frappé de semblables abus et tolérer plus longtemps qu'ils soient un moyen facile pour les contribuables d'éviter le paiement de la majeure partie de l'impôt qu'ils doivent et surtout pour certains intermédiaires peu scrupuleux de réaliser des gains illicites souvent considérables.

« La répression de ce genre de fraude a été depuis longtemps l'objet des préoccupations du législateur. En 1871, il a cru avoir atteint le but en édictant une amende énorme (un quart de la somme dissimulée) et en autorisant l'administration à recourir, pour la preuve des dissimulations, à la procédure de droit commun, moins, toutefois, le serment décisoire. L'amende du quart n'a effrayé personne et la procédure nouvelle dépouillée de son moyen d'action le plus efficace est demeurée une arme inutile entre les mains du service compétent. Le serment décisoire écarté, que reste-t-il en effet, à la disposition de ce service? La preuve testimoniale. Mais on conçoit, sans peine, que l'acquéreur et le vendeur, pour consommer une dissimulation du prix, ne s'entourent pas de témoins et qu'à supposer l'existence de ces témoins, il est rare que l'ad-

ministration les connaisse et il est plus rare encore qu'ils consentent à venir en justice témoigner de la fraude accomplie en leur présence.

« De même l'article 7 de la loi du 27 février 1912 a frappé de nullité toute convention ayant pour but de dissimuler tout ou partie *d'un prix de vente d'immeubles ou de fonds de commerce et tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage*.

« Mais quelle que soit sa gravité, cette sanction purement civile, risque, dans bien des cas, de rester inefficace.

« Le seul remède susceptible de donner un résultat vraiment appréciable serait assurément de revenir sur l'exception établie en 1871 et d'autoriser, en la matière, la délation du serment décisive avec les sanctions qui s'attachent au faux serment en matière civile. Mais, il a paru opportun de se borner à étendre aux actes de vente, de partage ou d'échange, en vue de la régression des dissimulations, le système de l'affirmation sous serment, tel qu'il a été exposé ci-dessus pour les omissions de valeurs mobilières dans les déclarations de mutation par décès.

« Dans ce but, nous vous proposons de prescrire, sous la sanction du refus de la formalité de l'enregistrement et des pénalités qui peuvent en découler, que tout acte, soit authentique, soit sous signatures privées, ou toute déclaration ayant pour objet, soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce, soit un échange ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, se terminera obligatoirement par une mention dans laquelle les vendeurs, acquéreurs, échangistes, co-

partageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux affirmeront sous serment et sous les peines édictées par l'article 366 du code pénal, que l'acte ou la déclaration exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenu.

« Grâce à ces mesures, on peut prévoir une atténuation certaine de la fraude, et, par conséquent, une majoration corrélative des produits de l'impôt. »

Ainsi donc le gouvernement, sans aller jusqu'au serment décisoire, avait songé à exiger, d'une part, à la suite de chaque déclaration de succession, une affirmation sous serment et sous les peines édictées par l'article 366 du code pénal, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières qui, à la connaissance du déclarant, appartenaient au défunt.

D'autre part, à la suite de tout acte, soit authentique, soit sous signatures privées, ou de toute déclaration ayant pour objet soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce, soit un échange ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, une mention dans laquelle les vendeurs, acquéreurs, échangistes, co-partageants, affirmeront « sous serment » et sous les peines édictées par l'article 366 du code pénal que l'acte ou la déclaration expriment l'intégralité du prix ou de la soulte convenu.

La Chambre des Députés avait voté intégralement ce texte, mais le Sénat en a supprimé le mot « serment » en maintenant cependant à l'affirmation toute l'importance et toute la gravité qui s'attache au serment, les déclarations frauduleuses dont il

s'agit, étant assimilées au faux serment en matière civile.

C'est ainsi qu'ont été votés les articles 7 à 10 de la loi du 18 avril 1918 lesquels ont été reproduits par l'article 200 du code de l'Enregistrement dans ces termes :

Art. 200. — Toute déclaration de mutation par décès, souscrite par les héritiers, donataires et légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux, est terminée par une mention ainsi conçue : « Le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration; il affirme, en outre sous les peines édictées par l'article 201, c'est-à-dire sous les peines édictées par l'article 366 du Code pénal (2 à 5 ans de prison) que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie. »

« Lorsque le déclarant affirme ne pas savoir ou ne pouvoir signer, le receveur lui donne lecture de la mention prescrite au paragraphe qui précède, ainsi que de l'article ci-après, et certifie au pied de la déclaration que cette formalité a été accomplie et que le déclarant a affirmé l'exactitude complète de sa déclaration.

« Dans tout acte ou déclaration ayant pour objet, soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce, soit un échange, ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, chacun des vendeurs, acquéreurs, échangistes, co-partageants, leurs maris, tuteurs ou adminis-

rateurs légaux, seront tenus de terminer l'acte ou la déclaration par une mention ainsi conçue : « La partie soussignée affirme sous les peines édictées par l'article 201, que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenu ».

Les mentions prescrites par les deux alinéas qui précèdent doivent être écrites de la main du déclarant ou de la partie à l'acte si ce dernier est sous signature privée.

Et le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage, est tenu de donner lecture aux parties de l'article précédent.

(Article 202 du code de l'enregistrement.)

Dans la pratique, ces affirmations de sincérité établies par le législateur de 1918 ont été une heureuse innovation, en ce sens qu'elles ont eu pour effet de remettre dans le chemin du devoir fiscal plus d'un contribuable tenté de se soustraire à un impôt parfois lourd à supporter.

Un honnête homme, en effet, hésite certainement à affirmer des faits qu'il sait pertinemment n'être pas exacts, car il s'expose ainsi à des peines correctionnelles pour l'application desquelles les tribunaux sont, à juste titre, sans pitié.

La crainte est « souvent » le commencement de la sagesse.

2° SOCIÉTÉS FAMILIALES CONSTITUÉES À L'ÉTRANGER

L'article 30 de la loi du 22 mars 1924 a eu pour but de réprimer la fraude consistant, entre parents, à former à l'étranger, une société dans laquelle le

père apportait toute sa fortune, personnelle, à laquelle on donnait une valeur infime, de telle sorte qu'à son décès, ses héritiers ne comprenaient dans la déclaration de succession que la part d'associé au lieu de la fortune réelle du *de cujus*.

Aux termes de cet article « lorsqu'une personne de nationalité française ou un étranger domicilié en France décédera, après avoir apporté des biens meubles ou immeubles situés en France à une société constituée à l'étranger avec ses enfants ou tous autres ayants droit à sa succession, l'administration pourra, dans les trois mois qui suivront la déclaration de succession, exercer au profit du Trésor le droit de préemption sur la part du défunt dans ladite société, en offrant de verser la valeur attribuée à cette part dans ladite déclaration et le dixième en sus. »

Cet article 30 décide donc que le Trésor aura le droit de reprendre, pour la valeur qui leur était attribuée dans la déclaration, les titres dont l'estimation lui semblera par trop dérisoire. La Régie de l'Enregistrement aura le droit d'exiger la livraison des titres dont elle trouvera que la valeur déclarée est insuffisante, pourvu qu'elle paie la valeur déclarée, augmentée d'un dixième, afin de laisser une marge aux gens de bonne foi. Cet article ne fait que s'inspirer des dispositions des lois du 4 germinal an II et du 5 floréal an IV, en vigueur dans l'Administration des Douanes jusqu'en 1881.

D'ailleurs du fait même que l'Administration a désormais la possibilité d'acquérir, au-dessous de leur valeur, les actions de la société appartenant au défunt, la sous-évaluation des apports se retourne

contre les héritiers. Au cours de la discussion de la Chambre, il avait été demandé que ces dispositions fussent étendues aux sociétés de gestion de fortune constituées à l'intérieur du pays. Le ministre des Finances s'y est refusé, en déclarant que le contrôle de ces sociétés existait déjà en fait d'une manière assez rigoureuse.

Cette disposition trouvera certainement rarement à s'appliquer, d'abord parce que ce genre de société est très peu répandu et ensuite à cause des grandes difficultés d'application qui en résulteraient, mais de par le fait même de son existence, elle est susceptible de faire hésiter les personnes qui seraient tentées d'utiliser le procédé dont s'agit en vue d'éluider le paiement des droits de mutations après décès. S'il s'agit d'une véritable société, établie non pas seulement pour les besoins de la cause, les associés — en considération toujours de cette disposition — seront amenés à donner une estimation raisonnable à l'apport du père ou de l'aïeul.

3° *BORDEREAU DE COUPON*

Les articles 61 à 68 de la même loi du 22 mars 1924 contenaient une disposition très importante ayant pour but de mettre un terme à une dissimulation considérable opérée dans les déclarations souscrites, soit en vue de l'impôt sur le revenu, soit en vue de l'impôt de mutation par décès. D'après ces articles, le paiement des coupons des valeurs mobilières au porteur ne pouvait avoir lieu sans l'établissement d'un bordereau nominatif indiquant les noms et adresse du titulaire. Ces bordereaux devaient être conservés, pendant cinq ans, par les éta-

blissements bancaires et pouvaient être consultés à volonté par les agents du fisc.

Un décret paru le 16 septembre 1924 avait fixé les conditions d'application de cette disposition, mais il apparut nettement que les résultats ne correspondaient pas à ceux attendus. Indépendamment de la très grande difficulté du contrôle de ces bordereaux, et du coût élevé de leur établissement, il se produisit un afflux des capitaux français vers l'étranger en vue de se soustraire à cette formalité. Pour ces raisons et beaucoup d'autres, le régime du bordereau de coupon a été abrogé purement et simplement par la loi du 13 juillet 1925.

4° ENVOI EN POSSESSION *SPECIAL POUR LES BIENS EXPATRIÉS*

La loi de finances du 13 juillet 1925 prévoit une mesure nouvelle établie uniquement dans un but fiscal et qui a eu pour objet spécial de soumettre à l'impôt de mutation par décès les biens mobiliers et immobiliers qu'un redevable pouvait posséder à l'étranger et dont ses héritiers étaient souvent très tentés d'en omettre la désignation dans la déclaration de succession de leur auteur. Sur ces biens et valeurs, le fisc n'avait pour ainsi dire aucun pouvoir de contrôle. Et, comme à cette époque, il existait un expatriement considérable des capitaux français provoqué, et par la hausse des changes, et par le manque de confiance d'alors dans le redressement financier de la France, il se produisait une perte assez sensible dans le rendement de l'impôt de mutation après décès. C'est pourquoi le législateur de

1925 a voulu, sinon mettre une barrière à cette évasion fiscale, tout au moins établir un frein puissant. Pour cela il n'a pas hésité à bouleverser l'institution plus que centenaire de la saisine légale en inaugurant le régime de l'envoi en possession spécial pour les biens situés à l'étranger.

Ces dispositions ont été codifiées par les articles 218-219 et 221 du code de l'enregistrement.

Article 218.

Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens mobiliers ou immobiliers de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, un envoi en possession spécial de ces biens doit être prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte.

Cette ordonnance doit contenir l'énumération de tous les biens mobiliers ou immobiliers dont se composent les éléments ainsi décrits du patrimoine transmis.

Le serment est déféré sur la sincérité de l'énumération.

L'ordonnance est visée pour timbre et enregistrée gratis.

Cette ordonnance n'est pas nécessaire si le jugement d'envoi en possession, rendu au profit du conjoint survivant en vertu de l'article 770 du code civil, contient l'énumération ci-dessus requise. Il en est de même dans le cas où une ordonnance rendue conformément à l'article 1008 du code civil satisfait aux mêmes prescriptions. »

Les articles 770 et 1008 du code civil réglementent les conditions de formes, dans lesquelles se demande et s'obtient l'envoi en possession ordinaire.

Article 219.

« Les héritiers, donataires ou légataires qui, sciemment, n'ont pas déclaré, dans les délais prescrits par les lois en vigueur, les biens mobiliers ou immobiliers déposés ou existant à l'étranger, et qui en ont pris possession sans s'être conformés aux dispositions de l'article précédent, sont punis, outre des sanctions prévues par l'article 366 du code pénal, d'une amende égale (décimes compris) à la moitié du montant de l'avoir dissimulé sans préjudice de l'affiche du nom du contrevenant et des motifs de la contravention à la porte de la Mairie du lieu de son imposition et sans préjudice des droits de succession sur l'ensemble.

Article 221.

Les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, des valeurs successorales ci-dessus visées, ne peuvent, sous peine des sanctions prévues sous les articles 59, 60 et 463 du code pénal, en faire la remise aux héritiers, légataires ou donataires, soit directement entre leurs mains, soit indirectement par les mains de tierces personnes qu'après que l'envoi en possession a été prononcé dans les conditions prévues à l'article 218.

Article 222.

Dans les inventaires et dans les actes de notoriété destinés à établir les qualités des ayants droit à une succession, mention doit être faite de l'obligation qui incombe à ceux-ci d'obtenir l'envoi en posses-

sion spécial prévu à l'article 218 pour justifier de leurs qualités et se faire remettre les valeurs successorales visées audit article.

Il ne peut être délivré aucun extrait desdits actes sans que cette mention y soit reproduite.

Tout officier public ou ministériel qui aura contrevenu aux dispositions du présent article est passible personnellement d'une amende de 900 fr. »

Article 216.

Le notaire qui dresse un inventaire après décès est tenu, avant la clôture, d'affirmer qu'au cours des opérations, il n'a constaté l'existence d'aucune valeur ou créance autres que celles portées dans l'acte, ni d'aucun compte de banque étrangère et qu'il n'a découvert aucune trace de l'existence à l'étranger, soit d'un compte individuel de dépôts de fonds ou de titres soit d'un compte indivis ou collectif avec solidarité.

Article 217.

L'officier public qui a sciemment contrevenu aux dispositions qui précèdent ou souscrit une affirmation incomplète ou inexacte est passible, sans préjudice des sanctions disciplinaires, d'une amende de 1.800 à 36.000 francs.

Il est permis de se demander, à première vue, si ces nouvelles dispositions donneront un résultat appréciable. Il semble douteux en effet de pouvoir légiférer utilement sur des biens situés à l'étranger. Des sanctions très sévères établies contre les fraudeurs, pourront bien, dans certains cas, obliger quelques héritiers moins malhonnêtes ou plus craintifs à déclarer les biens expatriés, mais le plus grand

nombre considérera cette obligation comme lettre morte. On sait, en effet, que, phénomène psychologique connu, l'aggravation des pénalités ne suffit pas à faire pratiquer l'observation intégrale de la loi, surtout lorsque la matière imposable se trouve complètement à l'abri des investigations de l'administration.

C'est pourquoi il a paru nécessaire au Gouvernement de s'entendre avec les Etats étrangers en vue d'obtenir de ceux-ci un appui quelconque pour l'observation de cette prescription. Des conventions plus ou moins secrètes sont intervenues, principalement avec les Etats limitrophes et il est à croire qu'elles donneront un résultat appréciable. Parmi ces accords, un des premiers conclus a été celui avec l'Etat de Monaco, en date du 26 juin 1925.

5° *NEGOCIANTS EN IMMEUBLES*

La même loi du 13 juillet 1925, par son article 39, a voulu soumettre au contrôle de l'enregistrement et à l'impôt toute une série d'actes juridiques opérés par les marchands de biens et qui échappaient complètement à son emprise.

Ces négociants en immeubles se livrent en général à des opérations fructueuses pour eux et qui consistent à acheter des propriétés et à les revendre ensuite en totalité ou par lots, mais toujours avec une marge de bénéfices assez sensible. Afin d'éviter de payer deux fois l'impôt de transmission — ou tout au moins en vue d'éluder le tarif spécial des achats en vue de la revente, ils avaient pour habitude de tenir secrets les actes qui constataient leurs acquisitions premières et se faisaient donner

des procurations à l'aide desquelles ils paraissaient agir au nom de leur vendeur.

En sorte qu'ils étaient censés n'être que de simples mandataires.

Le gouvernement, dans son projet initial, avait prévu l'organisaion de certaines présomptions qui devaient tomber sous la preuve contraire, et d'après lesquelles les premières ventes opérées par ces agents d'affaires auraient été considérées, au point de vue fiscal, comme des ventes fermes et définitives.

Il a été voté un texte différent.

Aux termes de l'article 39 codifié sous l'article 173 du code de l'enregistrement « sera considérée comme commerçante soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires et à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce — ou qui habituellement, achète en son nom les mêmes biens dont elle devient propriétaire en vue de les revendre. » Elle devra :

1° En faire la déclaration dans le délai d'un mois à compter de la promulgation de la présente loi ou du commencement des opérations visées ci-dessus au bureau de l'enregistrement de sa résidence, et s'il y a lieu, à chacune de ses succursales ou agences.

2° Tenir deux répertoires à colonnes, non sujets au timbre, dont la forme sera déterminée par décret, présentant jour par jour, sans blanc ni interligne, et par ordre de numéros, tous les mandats, promes-

ses de vente, actes translatifs de propriété — et d'une manière générale, tous actes se rattachant à sa profession d'intermédiaire, ou à sa qualité de propriétaire; l'un des répertoires sera affecté aux opérations d'intermédiaire, l'autre aux opérations effectuées en qualité de propriétaire.

3° Se conformer pour l'exercice du droit de communication des agents de l'administration de l'enregistrement aux dispositions de l'article 22 de la loi du 23 août 1871, 7 de la loi du 21 juin 1875 et 5 de la loi du 17 avril 1906.

Ce texte a été voté de préférence à celui proposé par le gouvernement à la suite d'un amendement de M. Milau, sénateur.

Journal officiel du 10 juillet 1925, p. 1433.

Il est à remarquer que l'article 39 visé à la fois les intermédiaires et les marchands de biens; il ne fait aucune distinction entre ces deux catégories d'assujettis en ce qui concerne la tenue des répertoires spéciaux. Les uns et les autres sont donc obligés de tenir les deux répertoires, sauf, lorsqu'il s'agit d'une personne ne se livrant habituellement qu'à des opérations d'intermédiaire, à ne porter aucune inscription au répertoire des actes se rattachant à la qualité de propriétaire, tant qu'elle n'accomplit pas un acte de cette espèce.

(Question de M. Des Rotours, député, 10 février 1926, avec réponse au *Journal officiel* du 23 mars 1926.)

Mais cependant d'après une réponse à une question écrite posée par M. l'abbé Lemire, député, pa-

rue au *Journal officiel* du 30 janvier 1926, on doit décider qu'un agent immobilier, qui a négocié pour le compte d'un propriétaire, les conditions d'un bail avec un locataire, n'est pas tenu de mentionner au répertoire prévu par ledit article 39, le bail conclu par son intervention.

Des difficultés étant survenues quant à l'application des formalités et des pièces à porter au répertoire, il résulte d'une question écrite du 3 novembre 1925 par M. Sérol, député, demandant au Ministre de préciser l'application de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, que :

Le texte vise non seulement les mandats proprement dits, mais encore tous les actes « se rattachant à la profession d'intermédiaire ou à la qualité de propriétaire », ce qui comprend évidemment les ordres de vente et les bons de commission, qui sont des actes pouvant ou devant faire titre au profit de l'intermédiaire. Ces actes doivent être portés au répertoire et enregistrés dans les 10 jours de leur date; quant aux lettres missives par lesquelles un homme d'affaires est chargé de rechercher un acquéreur, ce sont de véritables mandats et à ce titre, doivent être portés au répertoire. Toutefois l'enregistrement n'en est obligatoire que si l'intermédiaire accepte expressément ou tacitement la proposition qui lui est faite par son correspondant.

Si l'intermédiaire n'a pas l'intention de donner suite à cette proposition, la lettre, considérée comme non avenue, n'est pas soumise à l'Enregistrement. Mais dans cette dernière hypothèse le destinataire doit, afin de permettre à l'Administration, d'exercer son contrôle, émarger, sous sa responsabilité,

l'inscription au répertoire, dans la colonne « observation » de la mention « lettre non suivie d'engagement ».

(*Journal officiel* du 5 novembre 1925.)

6° COMMUNICATION DU MINISTÈRE PUBLIC

Le législateur de 1926, par la loi du 4 avril, a voulu donner en la personne du ministère public, un auxiliaire précieux à la Régie de l'Enregistrement. En effet, il était, auparavant, interdit aux juges et arbitres de rendre aucun jugement ou décision en faveur des particuliers sur des actes non enregistrés, bien que soumis à cette formalité.

(Article 156 du Code de l'Enregistrement.)

Outre cette prescription qui reste entière, le ministère public aura de plus l'obligation de communiquer à l'administration tous les dossiers en sa possession et de lui signaler tous les soupçons de fraude qu'il peut avoir.

Cette nouvelle disposition a été établie par l'article 6 de la loi du 4 avril 1926, complétant l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, lequel est reproduit littéralement par l'article 180 du Nouveau Code de l'Enregistrement.

Aux termes de ces articles : « Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles le ministère public pourra donner communication des dossiers aux administrations de l'Enregistrement...

« L'autorité judiciaire devra donner connaissance à l'administration des finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale — ou une manœuvre quelconque ayant pour objet ou

résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale, ou d'une information criminelle ou correctionnelle même déterminée par un non lieu. »

Durant la quinzaine qui suivra le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale, ou militaire, les pièces resteront déposées au greffe, à la disposition des administrations ci-dessus désignées.

« Le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle. »

Toute sentence arbitrale soit que les arbitres aient été désignés en justice, soit qu'ils l'aient été par les parties, tout accord survenu en cours d'instance, en cours ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, devront faire l'objet d'un procès-verbal lequel sera, dans un délai d'un mois, déposé avec les pièces, au greffe du tribunal compétent. Ce procès-verbal sera tenu à la disposition de l'administration pendant un délai de 15 jours à partir du dépôt. La sentence arbitrale ne sera soumise à l'enregistrement qu'en cas d'ordonnance d'exequatur ou d'usage en justice ou par acte public. »

7° SECRET PROFESSIONNEL NON OPPOSABLE A L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT

Il a été constaté que, pour se soustraire au paiement de l'impôt, certains contribuables n'hésitaient pas à employer des procédés que l'on peut, pour le moins, qualifier de blâmable, allant jusqu'à falsifier une comptabilité ou à en avoir deux, l'une véritable et qui reste personnelle et secrète, et une autre simulée à l'usage des agents du fisc.

Dans l'exercice du contrôle, les diverses administrations peuvent posséder certaines pièces ou documents susceptibles de les éclairer dans la recherche des fraudes fiscales, mais souvent les employés de ces administrations se trouvent, dans certains cas, astreints au secret professionnel. Il arrivait donc fréquemment que des agents du fisc ne pouvaient se faire représenter de leurs collègues d'une administration voisine des pièces dont ils auraient désiré prendre connaissance.

Il semblait assez illogique que l'Etat s'opposât à lui-même ce secret professionnel, surtout lorsque l'intérêt du Trésor se trouvait en jeu.

C'est pour remédier à cet état de chose, qu'est intervenu l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 (reproduit sous l'article 179 du Code de l'Enregistrement) aux termes duquel il est dit :

« En aucun cas les administrations de l'Etat des départements, des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demandent communication des documents de service qu'elles détiennent. »

Ce droit est aussi étendu que possible; il porte, d'après le texte de la loi, sur tous les documents de service et il a pour but d'assurer le recouvrement de tous les impôts institués par les lois existantes sans aucune exception.

DEUXIÈME PARTIE

DÈ LA PREUVE

En droit civil, la preuve est la démonstration légale de la vérité d'un fait ou de l'existence d'une convention. « On entend également par preuve — ou la production des éléments de conviction à l'aide desquels l'une des parties veut établir la vérité d'une allégation — ou les éléments de conviction considérés en eux-mêmes — ou enfin le résultat de la production de ces éléments. » (Aubry et Rau, VII § 749, page 151.)

Dans son sens le plus large, le mot « preuve » désigne donc tout moyen direct ou indirect pour arriver à la connaissance d'un fait.

Ainsi la preuve judiciaire aura pour objet de convaincre le juge et la certitude qui doit servir de base à sa décision sur les faits générateurs du procès, — peut être tout à fait différente de la conviction qu'il peut avoir en tant qu'homme. Par exemple « sur le vu d'un acte authentique invoqué à l'appui des prétentions de l'une des parties et non contesté, le juge devrait donner raison à celle-ci, lors même qu'il saurait personnellement l'acte faux. » (Duranton t. 13 N° 9.)

CHAPITRE I

Des faits qui peuvent être prouvés et de la charge de la preuve

Les règles du droit civil relatives aux preuves et à leurs conditions d'emploi sont applicables en général en matière d'enregistrement. L'observation des principes posés pour l'admission et le mode d'administration des preuves par la législation civile sera donc la même qu'au point de vue fiscal sauf dans les cas spéciaux où la loi fiscale a établi expressément des règles différentes.

A) Faits qui peuvent être prouvés.

Dans le silence de la loi, il y a lieu de conclure que la Régie et les parties ont le droit de prouver tous les faits dont ils peuvent avoir un intérêt quelconque à apporter la preuve. Il y a donc une grande marge d'application.

Dans la plupart des cas, ce sera l'administration qui usera de ce droit en se portant demanderesse.

« Ainsi par exemple l'administration sera amenée à faire la preuve qu'un prétendu apport pur et simple dans une société est en réalité à titre oné-

reux et qu'il y a lieu d'exiger le droit de mutation. » (1).

Elle aura « le droit de prouver qu'une prétendue convention verbale dont il est fait un usage public a été constatée par écrit » et qu'il y a lieu par suite de la faire enregistrer auparavant. (2)

De même elle pourra démontrer l'insuffisance de l'estimation d'un immeuble, l'existence d'une dissimulation dans un acte de vente et d'une manière générale, la Régie a la faculté de faire restituer aux actes leur véritable caractère sans tenir compte de l'appellation que leur ont donnée les parties, de même qu'elle a la possibilité d'examiner et d'apprécier toutes les stipulations contenues dans des actes qui sont présentés à la formalité de l'enregistrement.

Il existe toutefois quelques cas où l'administration n'est pas autorisée à établir des preuves à l'encontre des allégations des parties. « Par exemple, dit M. Wahl, lorsqu'un contrat de mariage contient une déclaration de propriété, la Régie n'est pas admise à prouver que cette propriété a été acquise à titre de don manuel, car le droit de don manuel est exclusivement établi sur les déclarations de dons manuels et non pas sur les dons manuels réellement effectués. »

B) Charge de la preuve.

L'article 1315 du code civil pose la règle que la charge de la preuve incombe au demandeur. Il est

(1) Wahl, opusc. cit. II § 514.

(2) Wahl op. cit. II § 515.

raisonnable, en effet, que ce soit celui qui émet en justice une prétention quelconque en cherchant à modifier à son profit l'ordre des relations juridiques existant actuellement, soit assujetti à démontrer la véracité de ses dires. C'est là, un des principes immuables du droit : « *actori incumbit probatio* ».

De même celui qui oppose une exception à une exception dirigée contre lui, doit prouver les faits dont son exception suppose l'existence.

« *Excipiendo, reus fit actor.* »

Il est d'usage constant, au contraire, que celui qui, pour repousser une action ou une exception, oppose la négation pure et simple des faits sur lesquels elles sont fondées, n'est tenu en principe, à aucune preuve. « *Et incumbit probatio qui dicit, non qui negat.* »

Ces principes élémentaires du Droit Civil en ce qui concerne la charge de la preuve sont entièrement applicables au droit fiscal. Ce sera donc la Régie qui sera obligée, dans toute action qu'elle intentera à un redevable, de fournir la preuve du fait allégué. Si par exemple elle forme une réclamation en payement d'un droit, elle doit en justifier l'exigibilité sinon sa demande sera rejetée. —

« *Idem est non esse, autem non probari.* »

Elle devra de même établir la preuve du décès, pour exiger les droits de mutation par décès — l'existence d'une convention soumise à l'enregistrement, pour en réclamer les droits, etc...

En principe, les parties sont tenues seulement de faire des déclarations et d'en affirmer la sincérité, mais elles ne sont nullement obligées de fournir la

preuve de leur exactitude. C'est à l'Administration au contraire qu'il appartient d'en contrôler les termes et de prouver les insuffisances et omissions commises par les redevables.

Cette règle supporte toutefois plusieurs exceptions. Ainsi les partages seront soumis aux droits de licitation et n'échapperont aux droits de mutation que s'il est justifié par les parties de leur co-propriété (Loi du 22 frimaire an VII art. 68).

De même pour la déduction du passif dans les déclarations de successions, c'est aux héritiers et légataires qu'il appartient de prouver l'existence de la dette dont ils demandent la déduction.

Egalement dans le cas où les parties, pour éluder le paiement de certains droits, opposeraient à la régie une exception, en vertu du principe général elles doivent assumer la charge de la preuve.

Enfin, dans certains cas, la loi fiscale a fixé restrictivement les preuves admissibles. Ainsi, en ce qui concerne le paiement des droits de mutation par décès, les seules dettes que l'on puisse déduire de l'actif successoral sont seulement celles qui sont justifiées dans les conditions de forme prévues par la loi, au moyen de « titres susceptibles de faire preuve en justice. »

(Article 49, Code de l'enregistrement.)

C) *Preuve contraire.*

En droit commun, l'administration d'une preuve comporte au profit de l'autre partie la possibilité de faire la preuve contraire. La partie qui oppose une exception à l'action du demandeur doit prouver cette exception; « *reus excipiendo, fit actor.* »

Malgré une jurisprudence hésitante ce principe peut s'appliquer au droit fiscal. Ainsi donc un redevable poursuivi en paiement de l'impôt par la Régie peut opposer à cette dernière la fausseté ou l'inexactitude des faits allégués par elle.

De même, les parties pourraient combattre les prétentions de la Régie en prouvant la simulation d'un acte sur lequel cette dernière s'appuie pour la réclamation de certains droits.

(Cassation 21 avril 1887.)

La preuve contraire est donc permise à moins de prohibition expresse du législateur.

Il est à remarquer que chaque fois qu'il a été érigé des présomptions légales en faveur de l'administration, la loi a toujours entendu réserver d'une manière expresse, la preuve contraire aux parties.

Cependant dans certains cas spéciaux, la loi fiscale a prohibé la preuve contraire, notamment par exemple l'interdiction établie par la loi du 25 février 1901 de la déduction d'une dette résultant uniquement des dires contenus dans le testament du de cujus. La preuve contraire n'est pas admise contre cette présomption de simulation.

La même solution est à donner en ce qui concerne la présomption d'extinction, de la dette hypothécaire quand l'inscription la garantissant est périmée depuis plus de 3 mois avant l'ouverture de la succession.

Enfin pour les cas où la loi n'a pas prévu la preuve contraire, il est admis généralement qu'elle peut cependant être employée.

« Il serait, en effet, choquant, dit M. Naquet, (I°, N° 187) d'accorder à la Régie le droit de se prévaloir de présomptions de fait pour établir une mutation secrète et en même temps de refuser aux redevables le **droit d'invoquer** ces sortes de présomptions pour établir la non-existence de la mutation. »

CHAPITRE II

Modes de preuves dont la Régie dispose pour l'exercice de son droit de contrôle

Les modes de preuves du droit commun sont : la preuve littérale, la preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu et le serment.

Les règles du droit civil relatives à ces preuves du droit commun et à leurs conditions d'emploi sont, en principe, applicables en matière d'enregistrement.

Il n'y a d'exception toutefois que pour celles qui sont incompatibles avec les formes de la procédure spéciale aux instances d'enregistrement, telles que la preuve testimoniale et le serment.

La preuve testimoniale, à vrai dire, n'est pas interdite par un texte formel de la loi fiscale; mais son emploi est incompatible avec la procédure particulière instituée par l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII et par l'article 17 de la loi du 17 ventôse an IX qui prévoient exclusivement l'instruction **par écrit**.

Le serment est prohibé pour les mêmes raisons que la preuve testimoniale, toutefois il est à remarquer que dans certains cas, le législateur a permis la preuve par témoins, mais il s'est toujours refusé à admettre l'usage du serment.

A première vue, en effet, il semblerait assez rationnel pour la défense des intérêts du Trésor, de donner à l'administration une garantie dont disposent les simples particuliers et de permettre dans les instances en matière d'enregistrement l'introduction d'une procédure, qui, en définitive est prévue par le droit commun.

Mais l'adoption d'une semblable mesure a paru présenter de graves inconvénients. En particulier on a craint qu'il résulte de fréquentes difficultés entre le service aux mains duquel on aurait mis une arme sérieuse, telle que le serment décisoire — et les contribuables exposés aux ennuis et tracas que pourrait leur procurer l'excès de zèle éventuel des préposés de l'administration.

D'autre part, pour certains cas spéciaux, l'emploi des modes de preuve du droit commun est limité par la loi fiscale c'est pourquoi il est préférable de les étudier séparément,

§ 1^{er} — AVEU

L'aveu est « une déclaration par laquelle une personne reconnaît pour vrai et comme devant être tenu pour avéré à son égard, un fait de nature à produire contre elle des conséquences juridiques,

(Aubry et Rau VIII p. 178).

avec la pensée que celui au profit duquel elle a eu lieu se trouvera en l'invoquant dispensé de prouver les faits qui en forment l'objet. »

(Aubry et Rau VIII § 751 p. 167).

L'article 1356 distingue l'*aveu judiciaire*, c'est-à-dire celui résultant des constatations d'un jugement ou arrêt — ou bien celui émanant d'actes ou de

pièces produits en justice. Cet aveu peut être, soit écrit, soit oral, par exemple, celui ressortissant de déclarations faites par une partie à l'audience ou dans les actes d'instruction en matière civile, correctionnelle ou criminelle.

Et l'*aveu extrajudiciaire*, celui constaté dans un écrit quelconque en dehors de la justice. Evidemment si le même art. 1356 du Code Civil édicte que l'aveu judiciaire « fait pleine foi contre celui qui l'a fait », on ne saurait attribuer à l'aveu extrajudiciaire la même force probante.

Les tribunaux ont toute liberté pour en apprécier la nature et le rejeter ou l'admettre comme moyen de preuve.

a) *Aveu opposable aux parties.*

Pour que la Régie soit admise à se prévaloir de l'aveu, quel qu'il soit, judiciaire ou extra-judiciaire contre la partie de qui il émane, trois conditions sont exigées : il faut qu'il soit : 1° *précis*, c'est-à-dire qu'il caractérise nettement la dissimulation ou l'insuffisance sur la nature desquelles aucun doute ne puisse subsister; 2° *formel*, c'est-à-dire qu'il implique d'une manière certaine la reconnaissance expresse de la nature de la fraude ou l'inexactitude d'une attestation; 3° *et fait en connaissance de cause*, c'est-à-dire que l'auteur de l'aveu se rende compte de toutes les conséquences juridiques pouvant en découler.

Ces trois conditions étant réunies, l'aveu constitue une preuve formelle opposable aux parties en faveur de la Régie.

Mais, au contraire, de simples énonciations ou

déclarations contenues dans des écrits même produits en justice ne peuvent uniquement servir que de présomptions.

De même l'aveu, vis-à-vis de toute autre partie que celle de qui il émane ne peut servir que de présomption simple — laquelle bien entendu jointe à d'autres pourra être tenue comme élément de preuve.

Les tribunaux seront donc amenés bien souvent à décider si un aveu est suffisamment caractérisé pour être opposé, soit à son auteur, soit à des tiers c'est alors une question d'appréciation de la part du juge, et pour la majeure partie, les solutions rendues concerneront des cas d'espèce.

Parmi la jurisprudence récente, on peut citer comme exemples de difficultés soulevées sur l'utilisation de l'aveu comme moyen de preuve :

1° Un jugement du tribunal de Limoges du 8 juillet 1921 qui a considéré avec raison que la preuve d'une dissimulation dans le prix de vente d'immeubles était suffisamment établie par un aveu judiciaire — qui à ce titre et conformément à l'article 1356 du Code Civil fait pleine foi contre son auteur.

En l'espèce, l'acquéreur de ces immeubles objectait qu'il avait agi simplement en qualité de mandataire. Cette prétention a été repoussée par le tribunal parce qu'il avait figuré d'une part comme acquéreur dans l'acte litigieux, puis d'autre part comme vendeur dans un acte de revente des mêmes immeubles.

2° D'une question écrite, posée par M. Poitou-

Duplessy, député, et d'une réponse du ministre des Finances (*Journal officiel* 16 nov. 1921) il ressort que l'aveu extra-judiciaire d'une mutation, formulé par l'ancien propriétaire, constitue indiscutablement, à l'encontre de celui dont il émane, une présomption suffisante pour motiver la réclamation des droits simples et en sus. En l'espèce, l'aveu résultait d'un exploit signifié à la requête du vendeur, sommant l'acquéreur d'un immeuble d'avoir à passer acte devant notaire, de leur mutation verbale, remontant à plus de 4 mois.

3° On peut citer aussi un jugement du tribunal civil d'Agen en date du 27 juillet 1923, ayant débouté l'administration. En l'espèce il résulte que :

« le défaut de dénégation ne peut être considéré comme un aveu que tout autant que celui qui a refusé de répondre a été mis en demeure de s'expliquer.

« Spécialement l'aveu n'est pas caractérisé par le silence que le vendeur a gardé, en dehors de toute injonction, dans un procès en justice de paix avec un agent d'affaires, en ne réfutant pas les déclarations de son adversaire prétendant qu'une vente de la même propriété dont il avait été chargé avait été conclue moyennant le prix de 28.000 francs, que le prix de la vente litigieuse était plus élevé et ainsi supérieur à celui de 20.000 francs porté dans l'acte.»

Ces déclarations avaient été retenues dans les motifs du jugement du juge de paix et le tribunal civil statuant sur appel, a pourtant réformé ce jugement en considérant que la vente par l'agent d'affaires n'avait pas été effectivement réalisée.

(Revue de l'Enregistrement de 1925, n° 8152).

4° Il a été décidé par un jugement du tribunal de Saint-Lô, en date du 2 février 1923 que « la déclaration par les parties, reçues au cours d'une instance engagée entr'elles, que la prétendue vente d'un immeuble sous réserve d'usufruit dissimulait en réalité une donation, constitue au profit de l'administration de l'enregistrement une présomption que cette administration est fondée à invoquer ultérieurement pour réclamer le droit de mutation à titre gratuit sur la convention. »

(Revue de l'Enregistrement n° 8153.)

b) *Soumission.*

L'administration a l'habitude de ne jamais engager de poursuite contre un fraudeur supposé sans lui donner auparavant connaissance de tous les documents qu'elle a l'intention de lui opposer et qui paraissent de nature suffisante pour démontrer l'existence d'une insuffisance ou d'une dissimulation dans un acte.

Par une circulaire du 14 juin 1879 — instruction N° 1624 — la Régie recommande tout spécialement à ses agents d'être très courtois dans leurs rapports avec les redevables. Cette prescription peut trouver son application particulièrement pendant la période de conciliation spéciale établie par les lois des 27 mai 1918 et 22 mars 1924.

Ceci incite parfois le redevable qui se rend compte du bien fondé des prétentions de l'administration et désireux d'éviter d'autres poursuites onéreuses et de bénéficier de la remise de l'amende du quart encourue, à reconnaître, d'une façon plus ou moins expresse, l'existence de la fraude. L'écrit

rédigé à la suite de cet aveu prend le nom de « soumission ».

« C'est un acte par lequel un contribuable reconnaît l'insuffisance qui a été commise dans l'évaluation d'un revenu ou dans l'énonciation d'un prix de vente — et s'engage à payer les droits auxquels cette reconnaissance donne ouverture. »

(Dictionnaire des droits d'enregistrement par les Rédacteurs; 3^e édition.)

La soumission est, en somme, un aveu formel, qui se confond au regard de l'Administration avec la preuve écrite.

Doit-elle être considérée comme une sorte de transaction ? Malgré un jugement dans ce sens (Marseille, 26 août 1873) il a été établi par plusieurs décisions récentes que la soumission doit être prise comme une déclaration complémentaire — ou une promesse de payer.

Pour qu'il y ait transaction, en effet, cela suppose la faculté pour les deux parties, de faire abandon de certaines de leurs prétentions.

Or, la loi fondamentale du 22 frimaire an VII interdit absolument à la Régie de se désister de tout supplément de perception redu par un contribuable.

(Maguero, Traité alphabétique des Droits d'Enregistrement V^o insuffisance N^o 107). Cette disposition a été reprise par l'article 187 du Code de l'enregistrement aux termes duquel « Aucune autorité publique, ni la Régie, ni ses préposés, ne peuvent accorder de remise ou modération des droits établis par les lois d'enregistrement, et des peines encourues, ni en suspendre ou faire suspendre le recou-

vement, sans en devenir personnellement responsables. »

D'après une solution du 6 novembre 1883 (Journal de l'Enregistrement 2221) la soumission est considérée comme un aveu extra-judiciaire par lequel le redevable reconnaît l'insuffisance commise, frauduleuse ou non, et s'engage par suite à tenir le fait pour avéré, et à payer tous les droits simples et en sus qui en sont la conséquence.

La soumission une fois souscrite est présentée à l'acceptation du directeur de l'enregistrement qui a toute latitude pour agréer ou refuser le montant reconnu de l'insuffisance quel qu'en soit le chiffre.

L'engagement de la partie n'est définitif que lorsqu'elle a été acceptée par l'autorité administrative compétente.

(Instructions 2832, 27).

Forme et capacité

La soumission est soumise à certaines règles de forme, elle doit être rédigée sur timbre et en un seul exemplaire. Cet usage a d'ailleurs été consacré par plusieurs décisions judiciaires.

En principe, l'aveu, compromettant la condition de la personne dont il émane, exige de celle-ci la capacité de disposer.

(Aubry et Rau. VIII. § 751.)

On peut donc considérer comme non valable une soumission souscrite par un mineur, un interdit, un mandataire verbal qui ne s'est pas porté fort — un mari au nom de sa femme sans sa présence —

le tuteur même autorisé du conseil de famille pour les biens du mineur.

De même le vendeur qui n'est pas redevable des droits en sus concernant une dissimulation faite dans un contrat de vente d'immeubles, n'a aucune qualité pour souscrire une soumission concernant cette insuffisance.

Effet

Il est d'usage courant que le signataire de la soumission fasse, en même temps, une demande en remise. Au cas de rejet de cette dernière, il ne serait pas admis à se rétracter valablement.

De son côté l'administration qui accepte une soumission se désiste de son droit de recourir à l'expertise.

Enfin, en cas de non réalisation de l'engagement du signataire de la soumission, la Régie peut en poursuivre l'exécution par voie de contrainte.

De toutes façons, la soumission reconnaissant le droit de l'Administration est interruptive de la prescription conformément à l'article 2248 du Code Civil.

§ 2° *SERMENT*

Le code civil n'a pas défini le serment. « C'est un acte tout à la fois civil et religieux, par lequel celui qui jure, prend Dieu à témoin de la vérité d'un fait ou de la sincérité d'une promesse et l'invoque comme vengeur du parjure.

(Aubry et Rau VIII § 752.)

Ce caractère à la fois religieux et civil du serment semble s'être modifié.

Le serment n'apparaît plus aujourd'hui comme

un acte religieux par son essence même; le législateur tend plutôt à le considérer comme une affirmation morale qui se fait par respect pour la vérité et par le sentiment du devoir.

(Laurent XX 222 et 225.)

L'article 1337 du Code Civil distingue le serment extra-judiciaire (celui qui est prêté hors la barre du tribunal) et le serment judiciaire qui a lieu devant la Justice. Ce dernier se divise lui-même en serment décisoire et en serment supplétoire.

a) *Serment décisoire.*

Le serment décisoire est celui « qu'une partie défère à l'autre pour en faire dépendre le jugement de la cause ».

La décision du procès dépend donc essentiellement du parti que prendra celui à qui le serment est déféré, sans que le juge puisse intervenir en quoi que ce soit; il n'a aucun pouvoir d'appréciation ni sur le fond du procès, ni sur la valeur du serment.

b) *Serment supplétoire.*

Le serment supplétoire ou « serment déféré d'office » est celui que le juge, de sa propre initiative, peut déférer à l'une des parties soit pour en faire dépendre la décision de la cause, soit seulement pour déterminer le montant de la condamnation.

(Code Civil, art. 1366.)

Au premier abord, lorsqu'on se place au point de vue fiscal, le serment paraît absolument inadmissible comme moyen de preuve.

Il nécessite, en effet, la présence réelle des parties à l'audience, ce qui est notoirement incompatible

avec la règle générale de la procédure spéciale en matière d'enregistrement qui n'admet que l'instruction écrite.

L'utilisation du serment est même prohibée dans les cas spéciaux où la loi fiscale a permis à l'administration l'emploi de la preuve testimoniale.

Ainsi la loi du 23 août 1871 en matière de dissimulation de prix de vente d'immeubles et de fonds de commerce l'exclut formellement.

De même l'article 8 de la loi du 25 février 1901 en matière de simulation et d'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes dans les successions.

Cependant une tentative a été faite dans le projet de loi portant fixation du budget de 1909 pour autoriser le serment décisoire, en ce qui a trait aux dissimulations de prix et omission de valeurs mobilières.

(Revue de l'Enregistrement, 4638, page 646).

Le Gouvernement avait songé à compléter ainsi le système de défense des droits du Trésor. Il semblait, en effet, assez rationnel de lui donner une garantie dont disposent les simples particuliers et d'introduire dans les instances en recouvrement de l'impôt de l'enregistrement, une procédure qui, en définitive, est prévue par le droit commun.

Votée par la Chambre des Députés, cette proposition a été disjointe par la Commission des Finances du Sénat lors de la discussion. Parmi les graves inconvénients que l'adoption d'une semblable mesure a paru présenter, on a craint notamment qu'il en résulte de fréquentes difficultés entre le service aux mains duquel on aurait mis « une arme aussi

sérieuse » et les contribuables exposés aux ennuis et aux frais d'une comparution personnelle devant le tribunal pour y certifier sous serment la sincérité et la loyauté de leur déclaration.

Néanmoins, certains auteurs estiment que si l'article 13 de la loi de 1871 interdit explicitement à l'administration de déférer le serment décisoire à la partie poursuivie, étant donné les conséquences graves de cet acte, « on ne voit pas pourquoi dans le silence de la loi on étendrait au serment supplétoire l'interdiction absolue édictée pour le serment décisoire » — « alors surtout que cette défense, » constituant une exception, doit à ce titre être » limitée strictement au cas qu'elle prévoit. »

Dans ce sens. Garnier. Répertoire général de l'Enregistrement. Dissimulation page 366 même avis Maguero. Traité Alfabétique des Droits d'Enregistrement. V° Dissimulation N° 354.

On ne saurait faire la même distinction pour la loi du 25 février 1901, qui, au contraire, exclut formellement le serment des moyens de preuve à l'usage de la Régie. Aux termes de cette loi et des articles 54 et 258 du Code de l'Enregistrement « L'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes pourra être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun excepté *le serment*. » Ce texte ne distingue pas à la différence de la loi de 1871, les deux sortes de serment et cette exclusion doit donc s'appliquer au serment décisoire, comme au serment supplétoire.

§ 3° — PREUVE LITTÉRALE

La preuve littérale est celle qui résulte de toute

espèce d'écrits, qu'ils aient été ou non rédigés dans le but de fournir la preuve d'un fait juridique.

(Aubry et Rau t. 8 § 754, p. 198.)

La force de cette preuve, vis-à-vis des parties, est entière dès que l'énonciation a un rapport direct à la disposition. » (Code Civil art. 1320.)

Mais « les énonciations étrangères à la disposition » ne peuvent servir que de commencement de preuve et n'ont la valeur que de présomptions simples.

Les écrits rédigés spécialement en vue de constater un fait juridique s'appellent actes.

a) *Actes authentiques et sous seings privés.*

L'acte authentique, rédigé par des officiers publics auxquels la loi a donné mission expresse de constater d'une manière officielle certains faits juridiques, donne à la preuve le plus grand degré de force. Il fait foi jusqu'à inscription de faux; les assertions contenues dans l'acte et relatant des faits accomplis en présence de l'officier public lui-même, jouissent de la même prérogative.

L'acte sous seings privés au contraire ne forme pas, par lui-même, une preuve complète. Il n'a force probante que si les signatures et l'écriture ont fait l'objet d'une vérification en justice et ont été reconnues sincères et véritables.

(Article 1922 Code Civil.)

L'administration, comme un tiers ordinaire, est admise d'une façon générale à faire usage des énonciations des actes ou jugements pour assurer le recouvrement de l'impôt.

Les énonciations d'un acte que la Régie a retenues

comme éléments de preuve, peuvent naturellement être refutées par les parties au moyen de la preuve contraire.

(Cassation 23 août 1813. Revue de l'Enregistrement N° 4682.)

De même, en sens inverse, l'Administration peut uniquement combattre par la preuve contraire les énonciations contenues dans un acte.

(Cassation 4 déc. 1880, Revue de l'Enregistrement N° 92.133.)

b) *Livres de commerce et papiers domestiques.*

L'existence d'une insuffisance ou d'une dissimulation peut résulter également des énonciations contenues dans les livres de commerce, lesquels ont une force probante quoique non signés. (Code Civil art. 1330) à la condition toutefois que l'administration ait qualité pour en réclamer la communication.

Peu importe d'ailleurs que l'opération dont s'agit soit commerciale ou non et que la tenue des livres soit régulière ou non.

L'administration est autorisée à faire usage des livres de commerce pour toutes circonstances.

Il en est de même pour :

Les registres et papiers domestiques tenus par un non-commerçant pourvu que la Régie en ait eu communication d'une façon régulière, et qu'ils établissent nettement un paiement reçu ou effectué ou contiennent la reconnaissance d'une dette au profit d'une tierce personne avec la stipulation que cette énonciation est faite à défaut de titre en faveur du créancier (Code Civil 1331.)

On ne saurait appliquer la même solution aux lettres missives, bien qu'elles forment un écrit signé des parties. A raison du silence de la loi, c'est au juge qu'il appartient d'en apprécier la force probante.

Ainsi : récemment, il a été jugé qu'une lettre missive contenant l'aveu de la vente d'un immeuble par son ancien propriétaire, autorise l'Administration à poursuivre le paiement du droit de mutation contre l'auteur de cette lettre; étant donné toutefois que les termes de la lettre ne se trouvent pas en contradiction avec l'idée d'une mutation parfaite.

Paimbeuf, 5 avril 1922. Revue de l'Enregistrement n° 8014.

La Régie de l'Enseignement peut se prévaloir également des billets à ordres souscrits par un acquéreur au profit du vendeur.

ou des copies collationnées d'actes contenant des indications utiles pour la réclamation de droits, si toutefois elles sont prises selon les prescriptions de l'article 56 de la loi du 22 frimaire an VII.

c) Dénégation d'écriture.

En matière de fonds de commerce, lorsque la preuve d'une dissimulation ou d'une insuffisance s'appuie sur un acte dont une des parties nie, ou l'existence ou la signature « le tribunal est compétent pour statuer sur l'incident sans ordonner la vérification d'écriture, s'il acquiert la conviction par les éléments de la cause, que l'acte existe et qu'il porte bien la signature du redevable. »

Maguéro Enregistrement page 352.

La même solution est à donner pour le cas où l'Administration produirait seulement une copie de l'acte incriminé, ce dernier étant disparu, mais la partie signataire en ayant reconnu depuis l'existence.

d) *Contre-lettre.*

La contre-lettre est, de par sa nature même, un élément essentiel de fraude.

L'administration qui en a régulièrement connaissance est dispensée de toute autre preuve pour démontrer l'existence d'une dissimulation ou d'une insuffisance. Il a été décidé aussi qu'une partie ayant déposé volontairement une contre-lettre dans un bureau d'enregistrement ne saurait être admise à prétendre que la remise de l'« écrit a été effectuée par erreur et qu'il s'agissait d'un simple projet, à condition toutefois que ledit écrit accuse nettement le caractère d'un acte parfait. »

En dehors du cas assez rare de la présentation volontaire de la contre-lettre à la formalité de l'enregistrement, ce qui est naturellement la meilleure preuve de son existence, cette dernière peut être démontrée par tous les moyens ordinaires de preuves admises par le droit commun. Toutefois l'administration ne peut déférer le serment décisoire et ne peut user de la preuve testimoniale que pendant les dix années qui suivent l'enregistrement de l'acte.

Art. 10 loi 23 août 1871. Instruct. 2413 et article 257 § 1^{er} du Code de l'Enregistrement.

La contre-lettre étant une convention oculte, il n'est pas facile à l'administration d'en prouver

l'existence. Ce n'est souvent qu'en cas de désaccord des parties que l'écrit la constatant est produit en justice.

Dans le but d'entraver la pratique des contre-lettres, élément important des fraudes fiscales, la loi du 27 février 1912 reprenant l'esprit de l'article 40 de la loi de frimaire les a frappées d'une sanction radicale. Aux termes des articles 6 et 7 repris par l'article 133 du Code de l'Enregistrement « Est nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle — et tout ou partie d'une soulte d'échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou de clientèle, des navires et bateaux de toute nature dont la jauge nette est supérieure à 100 tonnes, une cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble. »

« Toute dissimulation dans le prix d'une vente, d'une cession de la nature de celles visées à l'alinéa qui précède, et dans la soulte d'un échange ou d'un partage est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entr'elles par égale part. »

« Le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage est tenu de donner lecture aux parties du présent article, à peine d'une amende de 18 fr. Il mentionnera cette lecture dans l'acte et affirmera, sous la même sanction, qu'à sa connaissance, cet

acte n'est modifié ou contredit par aucune contre-lettre contenant une augmentation du prix ou de la soulte. »

« Quiconque aura été convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu coupable de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt sera personnellement passible, indépendamment de sanctions disciplinaires s'il est officier public ou ministériel, d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à 1.800 francs. »

« En cas de récidive dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel, convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt sera frappé de destitution, sans préjudice des peines portées à l'article 366 du code pénal, en cas de complicité du délit. »

Au sujet de la cession des offices ministériels, l'article 7 de la loi du 27 février 1912, reproduit sous l'article 310 du code de l'Enregistrement édicté qu'« est nulle et de nul effet toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le traité de cession d'un office ministériel.

» La dissimulation du prix peut être établie conformément à l'article 237 », c'est-à-dire conformément au système de preuves admises par le droit commun.

» Toute dissimulation dans le prix d'une cession d'office est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée.

» L'officier public ou ministériel cessionnaire ou cédant, convaincu d'avoir consenti ou stipulé à son profit un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession sera, en outre, frappé de destitution.

» Le notaire qui reçoit un acte de cession d'office est tenu de donner lecture aux parties des dispositions du présent article. Mention expresse de cette lecture sera faite dans l'acte à peine d'une amende de 18 francs. »

(Revue de l'Enregistrement 5504. Instruction 3.339.)

Cette nullité est d'ordre public et le ministère public, a le droit d'intervenir d'office pour assurer l'inopérance des effets de la contre-lettre.

Réponse du Ministre de la Justice à une question écrite de M^e Robert, député.

(*Journal Officiel* du 30 novembre 1919.)

La nullité est d'ailleurs aussi bien opposable à l'acquéreur qui réclame la restitution du prix dissimulé qu'au vendeur qui en réclame le paiement. La majorité des auteurs et la jurisprudence de la Cour de Cassation sont dans ce sens.

Cependant il a été jugé (Tribunal Civil de Belfort, en date du 4 décembre 1924) que malgré le caractère illicite de l'obligation de payer un supplément de prix dissimulé en l'acte, si ce paiement a été volontairement effectué, l'action en répétition des sommes payées par l'acquéreur en sus du prix exprimé dans l'acte ostensible est recevable.

(Revue de l'enregistrement N^o 8209.)

En sens contraire, décision du Tribunal de commerce de la Seine du 4 décembre 1920.

De même cette nullité est radicale et l'article 51 de la loi du 22 mars 1924 qui a exonéré des amendes et des droits en sus les contractants qui dans un délai déterminé, déclareraient au fisc les dissimulations dont ils se seraient rendus coupables, ne peut faire obstacle à cette nullité.

Décision Cour de Lyon du 17 juin 1925.

(Revue de l'Enregistrement n° 8302.)

§ 4^e PREUVE TESTIMONIALE

a) *Preuve testimoniale proprement dite.*

La preuve testimoniale est celle qui résulte des déclarations faites par des personnes appelées témoins, qui affirment la véracité du fait incriminé, comme l'ayant perçu de leurs propres sens.

En règle générale, la preuve par témoins est interdite en matière d'enregistrement, comme étant incompatible avec les formes spéciales de procédure édictées par l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII et l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX. Cette incompatibilité a été confirmée par plusieurs arrêts de la Cour de Cassation et notamment un en date du 8 janvier 1894, ainsi conçu :

« Il existe une procédure spéciale qui doit être observée à peine de nullité et qui exclut nécessairement certains modes de preuve incompatibles avec les formes de l'instruction écrite. Cette exclusion s'applique particulièrement à la preuve testimoniale dont l'admission en matière fiscale ne serait pas sans danger en dehors des cas où le législateur a cru pouvoir l'autoriser expressément. »

Il est à remarquer que cette exclusion de la preuve testimoniale ne vise pas uniquement l'enquête mais tous les moyens de preuve qui s'appuient sur une déclaration orale de tiers, par exemple, notamment, la production de certificats.

La loi fiscale a néanmoins admis quelques exceptions à cette règle générale.

1° La première a été établie par la loi du 22 pluviôse an VII. Aux termes de l'article 8, repris en partie par l'article 145 du Code de l'Enregistrement.

« Les préposés de la Régie de l'Enregistrement
» sont autorisés à se transporter dans tous lieux
» où se font les ventes de meubles publiques et par
» enchère... ils dresseront des procès-verbaux des
» contraventions qu'ils auront reconnues ou
» constatées ...

... » Les poursuites et instances auront lieu ainsi
» et de la manière prescrite par la loi du 22 frimaire an VII.

» *La preuve testimoniale pourra être admise sur*
» les ventes faites en contravention de la présente.»
(Article 256 du Code de l'Enregistrement.)

Un arrêt de la Cour de Cassation en date du 17 juillet 1827 a précisé les points suivants :

La contravention commise par un particulier peut être prouvée par témoins sans qu'il soit obligatoire de dresser au préalable un procès-verbal ou de décerner une contrainte.

Lorsque les préposés de l'Administration ont été

dans l'impossibilité de dresser procès-verbal, il est possible de recourir à la preuve testimoniale.

L'Administration doit alors présenter une requête au tribunal à l'effet d'être admise à faire la preuve par témoins des faits articulés.

La procédure de l'enquête se poursuit conformément aux règles de droit commun.

A noter d'ailleurs que l'admission de la preuve testimoniale est facultative pour le tribunal qui peut la rejeter, ce qui s'est produit assez souvent par exemple un jugement du tribunal de Louhans, 26 mars et 14 mai 1846. (*Journal des Notaires*, n° 12.997).

En l'occurrence, l'administration n'avait pas articulé d'une manière précise et détaillée, les circonstances constitutives d'une contravention.

2°) La deuxième exception résulte de :

L'article 13 de la loi du 23 août 1871, qui autorise l'administration, d'une manière expresse, à établir l'existence d'une dissimulation dans une vente, dans un échange ou un partage contenant des immeubles par la preuve testimoniale.

« L'interrogatoire sur faits et articles destiné à
» provoquer l'aveu de la partie est considéré
» comme incompatible avec les formes de la loi
» fiscale, comme les autres preuves de droit com-
» mun, il est cependant autorisé en matière de dis-
» simulation de prix. »

(Wahl. I, 571.)

Mais le texte même de cette disposition restreint l'exercice de cette faculté pendant un délai de dix années à compter de l'enregistrement de l'acte incriminé. (Article 257 du Code de l'Enregistrement.)

L'enquête doit être poursuivie conformément aux règles de droit commun (art. 407 et suivants du code de procédure civile).

Il faut ajouter que ce mode de preuve a été très rarement employé par l'administration.

Cette dernière prescrit dans des instructions à ses agents de ne recourir à cette procédure que dans les cas où la nécessité n'est pas douteuse.

Instruction 2413 § 5 N° 2.

3° En troisième exception :

La loi du 25 février 1901 organisant (dans son article 8) les moyens de preuves de l'inexactitude des déclarations et attestations de dettes dans les successions a permis l'utilisation de la preuve testimoniale laquelle peut s'exercer soit par témoins, par voie d'enquête, soit par la comparution des parties, au moyen d'un interrogatoire. (Articles 54 et 258 du Code de l'Enregistrement.)

4° Enfin une quatrième exception a été posée récemment par la loi du 30 avril 1921.

Aux termes de l'article 7, codifié sous l'article 255 du Code de l'Enregistrement,

« Dans toute instance engagée à la suite d'une
» opposition aux contraintes décernées par l'adminis-
» tration de l'enregistrement, des domaines et
» du timbre, le redevable aura le droit de présenter
» par lui-même ou par le ministère d'un avocat
» inscrit au tableau, des explications orales.

» La même faculté appartiendra à l'adminis-
» tration. »

Il ressort des travaux préparatoires de la loi de 1921 que le législateur en accordant à la Régie et aux redevables le droit de présenter des explications orales dans toute instance en matière d'enregistrement, a eu pour but de donner aux parties la garantie du débat oral de même qu'en droit commun. Il semble donc bien évident que l'article 7 autorise expressément le développement de tous arguments oraux, même de ceux qui n'auraient pas été mentionnés dans les mémoires écrits.

Telle est également l'avis de l'administration (Instructions 3690 page 10, 1^{re} alinéa) mais telle n'est pas l'opinion de la jurisprudence, ainsi qu'on le verra plus loin.

Cet article 7 a été le résultat d'un amendement déposé au Sénat par M. Lémery (*Journal Officiel* du 17 avril Sénat p. 392.)

Lequel avait surtout en vue de donner une arme de défense nouvelle au contribuable.

« Un débat oral, a-t-il déclaré, force l'attention
» du juge, qui confronte directement les préten-

» tions opposées... » tandis qu'avec la procédure
» écrite, dans la pratique les tribunaux ne connais-
» sent jamais l'affaire qu'ils ont à juger; ils se dé-
» chargent sur un juge rapporteur du soin de
» l'étudier... et de lire les mémoires. Si le rappor-
» teur lit mal, s'il omet un fait ou un argument, il
» n'y a personne pour rectifier l'erreur ou réparer
» l'omission.

» Et il arrive, dans la pratique, que l'administra-
» tion collabore, souvent au rapport du juge, en ar-
» rière du contribuable.

» En effet, les agents de l'enregistrement sont en
» contact permanent avec le juge rapporteur pour
» la mise au rôle et la fixation de la date du juge-
» ment. Et l'on ne peut empêcher le magistrat de
» s'informer auprès d'eux du droit fiscal qui est
» complexe et qui veut des spécialistes. Ainsi l'ad-
» ministration est juge et partie. C'est un déni de
» justice systématique. »

Cependant la loi du 30 avril 1921 ne paraît pas avoir apporté aucune modification aux principes antérieurs de non-admissibilité de la preuve testimoniale dans les instances de l'enregistrement. L'article 7 donnerait simplement la faculté de développer oralement les explications contenues dans les mémoires écrits.

Cette solution résulte d'un jugement du tribunal de Rodez en date du 17 novembre 1921, duquel il appert que :

« Sauf les cas exceptionnels prévus par la loi du

» 23 août 1871 et 25 février 1901 l'usage de la
» preuve testimoniale est interdit dans les instances
» relatives à des droits d'enregistrement. »

« Ce mode de preuve ne saurait donc être em-
» ployé, en matière de droits de mutation par
» décès, pour établir ou repousser l'existence d'une
» omission. La prohibition de la preuve testimo-
» niale s'étend d'ailleurs à tout mode de preuve
» assimilable à des témoignages, notamment à la
» production de certificats ou d'attestations délivrés
» par des tiers.

» L'article 7 de la loi du 30 avril 1921 qui autorise
» l'administration et les redevables à présenter à
» l'audience des explications orales ne modifie en
» rien les règles de la procédure par mémoires. »

(Journal de l'Enregistrement, article 7929.)

Dans le même sens un jugement du Tribunal de
Bordeaux en date du 20 février 1922 :

« Attendu que la procédure des lois de frimaire
» an VII et ventôse an IX restant la règle, la pré-
» tention de X... se heurte au texte et excède le
» cadre de l'article 7, n'autorisant que des explica-
» tions orales, c'est-à-dire uniquement la faculté de
» préciser le sens et la portée des arguments déjà
» produits ou tout au moins préalablement énoncés
» dans la procédure écrite; qu'autoriser l'opposant
» à instituer un débat à l'audience serait aller à
» l'encontre des textes sur la matière et de nom-
» breux arrêts de cassation (1828, 1854, 1874, 1886)
» proscrivant tous moyens de preuve incompatibles

» avec la procédure écrite, notamment la preuve
» testimoniale. »

(Journal Enregistrement. Article 7951.)

Il faut noter que la Régie dans une circulaire du 9 mars 1923 instruction 2788 §13 estime que la meilleure défense de l'administration devant les tribunaux réside dans les mémoires signifiés aux parties et dans les explications orales des employés supérieurs.

« On ne doit, en conséquence, qu'à titre tout à
» fait exceptionnel, user de la faculté de recourir
» au ministère des avocats, accordée par l'article 7
» de la loi du 30 avril 1921.

Cette instruction n'a rien de très flatteur pour les avocats!!

b) *Preuve par commune renommée.*

Enfin la preuve par commune renommée — ou notoriété publique — qui, en règle générale de droit commun, n'est admise par la loi qu'à défaut de tout autre moyen (Code Civil 1415, 1442 et 1504) est absolument prohibée à l'Administration, ce qui est assez compréhensible.

§ 5° *DES PRESOMPTIONS*

Les présomptions sont des preuves indirectes que l'acte 1349 du Code Civil définit « des conséquences que le juge ou la loi tire d'un fait connu à un fait inconnu ».

Elles forment, en matière de fraude, le moyen

de preuve le plus usité par l'Administration et parmi elles le législateur en a érigé certaines des plus probantes, en présomptions légales, non soumises alors à l'appréciation du juge, mais susceptibles cependant d'être combattues par la preuve contraire.

Il existe donc deux sortes de présomptions : les présomptions de la loi — ou légales — et les présomptions de l'homme — ou présomptions de fait.

A. — PRESOMPTIONS LEGALES

Les présomptions légales se présentent avec l'empreinte officielle de la loi. Leur nombre est limité et du fait même de leur existence elles dispensent de toutes autres preuves.

Elles accusent ainsi un certain caractère d'unité, de simplicité, et de sûreté, qui contraste singulièrement avec les présomptions de fait. Ces dernières sont, en effet, des plus imprécises. Leur nombre est infini et l'appréciation de leur valeur est essentiellement variable et subjectif.

On a objecté que les présomptions légales n'étaient point parfaites et qu'elles étaient parfois la cause d'injustice ou d'inégalité. Il est certain que ces inconvénients existent mais ils sont beaucoup moins importants que ceux qui résultent de la fraude. La conséquence de cette dernière est, en effet, de faire passer tout le poids des impôts sur la tête des contribuables consciencieux.

Parmi les présomptions légales, il faut distinguer

au point de vue de la force probante, celles qui n'admettent pas la preuve contraire et qu'on désigne sous le nom de « présomptions absolues » ou « *juris et de jure* » et celles qui peuvent être combattues par la preuve contraire et qu'on a dénommées « présomptions simples » ou « *juris tantum* ».

En principe, les présomptions légales accordées à l'Administration peuvent toutes être réfutées par la preuve contraire, exception faite toutefois de certaines règles de prohibition des déductions du passif de l'actif héréditaire où la preuve contraire n'est pas admise.

Il est loisible à la Régie de se servir des présomptions légales de droit commun établies par la législation civile qui ne revêtent aucun caractère fiscal, mais qui peuvent profiter à l'administration dans l'application des droits d'acte ou de mutation.

Par exemple celles établies par les articles 721 et 722 du code civil, au sujet des présomptions légales de survie (théorie des commorientes) ou celle tirée de l'article 2.279 sur la présomption légale de propriété attachée à la possession. « En fait de meuble, possession vaut titre ».

En outre et surtout la loi fiscale a spécialement créé des présomptions légales destinées uniquement à la prévention et à la répression des fraudes :

Parmi les principales on peut citer :

1° *Les présomptions légales établies par la loi du 22 frimaire an VII.*

A. — En ce qui concerne les mutations secrètes d'immeubles.

Les présomptions légales de mutation secrète d'immeubles sont indiquées par l'article 12 de la loi de frimaire.

L'administration est fondée établir la mutation d'un immeuble, c'est-à-dire le passage de la propriété de cet immeuble d'une tête sur une autre en démontrant :

a) L'inscription du nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière et les paiements par lui faits en vertu de ce rôle, à condition toutefois qu'il y ait plusieurs paiements effectués volontairement (cette présomption est la plus forte et dispense de toute autre preuve).

b) L'existence soit d'un bail passé par le nouveau possesseur agissant non comme mandataire mais bien comme propriétaire, soit de toutes transactions et autres actes constatant son droit de propriété sur ledit immeuble. (Article 29 du Code de l'Enregistrement.)

L'énumération des présomptions légales de mutation secrète faite par cet article 29 n'est d'ailleurs pas limitative. La cour de Cassation a en effet reconnu expressément par un arrêt du 10 février 1875 le droit pour l'administration d'établir l'existence de la mutation secrète d'un immeuble par toutes autres présomptions simples.

..B) En ce qui concerne la preuve d'une convention de mutation de jouissance d'immeuble.

« La jouissance à titre de ferme ou de location

d'un immeuble » porte l'article 13 de la même loi de Frimaire, sera suffisamment établie, pour la demande et la poursuite du paiement des droits des baux non enregistrés, par les actes qui la feront connaître ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers ou locataires. (Article 31 du Code de l'Enregistrement).

La loi de février 1871 a d'ailleurs complété heureusement cet article puisqu'il suffit actuellement de l'existence d'une simple présomption pour justifier la poursuite du paiement des droits.

2° *La présomption légale établie par l'article 40 de la loi du 28 avril 1816, ainsi conçu :*

« Les héritiers, légataires et tous autres appelés à exercer des droits subordonnés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée, sont tenus de faire, dans les 6 mois du jour de l'envoi en possession provisoire, la déclaration à laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet de la mort, et d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent. »

3° *Celle établie par l'article 9 de la loi du 23 février 1872 disposant que « la mutation de propriété des fonds de commerce est suffisamment établie pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions au nom du nouveau possesseur et le paiement fait en vertu de ces*

rôles, sauf preuve contraire ». (Article 30 du Code de l'Enregistrement.)

Une application directe de cette présomption légale a été faite récemment dans un jugement rendu par le tribunal civil de la Seine le 12 mars 1920 duquel il résulte :

La preuve qu'à la dissolution d'une société le fonds de commerce en dépendant est devenu la propriété de l'un des associés est suffisamment établie pour la demande et la poursuite du droit de mutation à titre onéreux, par l'inscription au rôle des contributions au nom de cet associé faite en vertu de ce rôle.

Est inopérante la preuve contraire tirée de faits postérieurs aux poursuites engagées par l'administration. (Revue de l'Enregistrement, n° 7820.)

Les actes ou écrits révélant la mutation n'ont pas été énumérés par la loi de 1872, sans doute pour éviter des omissions. D'une manière générale on en peut cependant établir la liste suivante d'après les jugements ou arrêts en la matière.

— Les annonces ou publications dans les journaux.

— Le bail des locaux où s'exploite le fonds.

— Le carnet des agents soit des contributions directes, soit des contributions indirectes.

— Les déclarations faites aux mairies ou à la Préfecture de police (en exécution de la loi du 17 juillet 1880, qui prescrit à tout nouvel exploi-

tant ou acquéreur d'un débit de boissons d'en faire la déclaration).

— Les demandes en décharges de patente adressées à la Préfecture, pour motif de cession.

— Les demandes d'échange de vignettes timbrées, pour raison de changement de propriétaire du fonds.

— Les dossiers de faillite, établissant la cession antérieure.

— Les inventaires mentionnant le bail de l'immeuble où s'exploite le fonds.

— Les partages et les jugements, de l'examen desquels il appert une cession de fonds de commerce dissimulée.

— La vente du fonds par le cessionnaire.

— Toutes demandes en payement du prix formulées par le cédant.

— Les énonciations contenues dans des procès-verbaux d'apposition de scellés, des divers documents des sociétés commerciales.

MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement* : V^o Fonds de commerce, page 726.

4^o Celle établie par l'article 6 de la loi du 21 juin 1875. — D'après cet article, « sont considérés, » pour la perception du droit de mutation par » décès, comme faisant partie de la succession d'un » assuré, sous la réserve des droits de communauté, » s'il en existe une, les sommes, rentes, émoluments,

» quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments sont soumis aux droits de mutation, suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun. »

Cette disposition a été reprise par l'article 5 du code de l'Enregistrement, lequel ajoute « qu'elle n'est pas applicable lorsque l'assurance a été contractée à l'étranger et que l'assuré n'avait en France, à l'époque de son décès, ni domicile de fait, ni domicile de droit. »

5° *Celles également établies par la loi du 25 février 1901.*

A. — Sur l'évaluation des meubles transmis par décès.

Aux termes de l'article 11, reproduits sous l'article 28 du Code de l'Enregistrement, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le payement du droit de mutation par décès.

a) Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a eu lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès.

b) A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, en prenant 33 % de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire.

c) A défaut d'actes de vente ou d'assurance, par l'estimation contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par le code de procédure civile (art. 943) et dans les cinq années du décès pour les meubles meublants — et par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes, s'il en est passé, dans le même délai, pour les autres biens meubles.

d) Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux 3 paragraphes précédents, par la déclaration faite par les parties, sans que toutefois, pour les meubles meublants, la valeur imposable ne puisse être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire.

Ces dispositions ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés spécialement. (Article 47 *in fine* du Code de l'Enregistrement.)

Ces présomptions légales ne concernent toutefois pas non plus l'évaluation de fonds de commerce, Pour l'évaluation desquels, l'article 11, dernier paragraphe de la même loi de 1901 a permis l'expertise comme moyens de vérification.

Et il est fait remarquer qu'actuellement la proportion de l'estimation des biens meubles est des 60 % de la police d'assurance non antérieure à « dix » ans.

B. — *Sur les présomptions d'extinction ou de simulation des dettes héréditaires pour le paiement des droits de succession.*

Aux termes de l'article 7 de la même loi (25 février 1901) reproduits par l'article 53 du Code de l'Enregistrement.

Ne sont pas déductibles de l'actif successoral :

a) les dettes échues depuis plus de 3 mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation de créancier en certifiant l'existence à cette époque.

b) les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Néanmoins, lorsque la dette aura été reconnue par un acte authentique ou par acte sous seings privés ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, les héritiers, donataires et légataires — et les personnes réputées interposées, auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession. Mais cette preuve, en général, est extrêmement difficile à administrer.

c) les dettes reconnues par testament.

d) les dettes hypothécaires garanties, par une inscription périmée depuis plus de 3 mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier.

e) les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France, celles qui sont hypothéquées exclusivement sur les immeubles situés à l'étranger — celles enfin qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France ou envers des Français, ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France.

f) les dettes en capital et intérêt pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

Dans toutes ces hypothèses, le législateur a présumé que la dette du défunt s'était éteinte ou avait été acquittée antérieurement à son décès.

6° On peut encore citer *la présomption légale établie par l'article 7 de la loi de finances du 31 mars 1903* par laquelle le législateur a voulu mettre fin à la pratique de ces comptes indivis ou collectifs appelés « comptes joints », ouverts dans des établissements de crédit aux noms de chaque intéressé et conférant à chaque titulaire le droit de retirer seul les sommes ou valeurs existant au crédit du compte et d'en donner quittance régulière sur sa seule signature.

Aux termes de cette loi, reproduite par l'article 12 du Code de l'Enregistrement « tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires (désignés au troisième aliéna de l'article 15 de la

loi de 1901 et article 205 du Code de l'Enregistrement, c'est-à-dire les administrations publiques, les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires) et faisant l'objet de comptes joints seront censés pour la perception des droits de mutation par décès, appartenir conjointement aux déposants et dépendre de la succession de chacun d'eux pour une part virile. »

Cette présomption de propriété peut d'ailleurs être combattue par la preuve contraire établie par les intéressés, mais pour l'administration de cette preuve ils devront se baser uniquement et se référer aux énonciations contenues dans des actes authentiques ou actes sous seings privés ayant acquis date certaine autrement que par le décès de l'une des parties contractantes. (Article 52, § 2° du Code de l'Enregistrement.)

Cette restriction est d'autant plus remarquable que la loi accorde à la Régie le droit d'user de tous les moyens de preuve pourvu qu'ils soient compatibles avec les règles de la procédure écrite.

Enfin, le même article de la même loi de finances, reproduit sous l'article 207 du Code de l'Enregistrement, donne à l'Administration le moyen de connaître l'existence des comptes joints.

En effet, il édicte que les dépositaires devront dans les 3 mois au plus tard de l'ouverture d'un compte indivis avec solidarité « faire connaître au » directeur de l'enregistrement du département de » leur résidence, les noms, prénoms et domicile de

» chacun des déposants, ainsi que la date de l'ouverture du compte... Ils devront de plus dans la quinzaine de la notification qui leur sera faite par l'administration de l'enregistrement, du décès de l'un des déposants, adresser au directeur de l'enregistrement de leur résidence la liste des titres, sommes ou valeurs existant au jour du décès au crédit des co-titulaires du compte. »

En pratique, la loi de 1903 a supprimé les comptes joints, en leur retirant tous les avantages frauduleux que les particuliers pourraient en retirer.

7° *La présomption légale établie par l'article 17 de la loi du 18 avril 1918, modifié par l'article 46 de la loi du 13 juillet 1925, incorporée sous l'article 11 du Code de l'Enregistrement en faveur de l'administration, ainsi conçu :*

« Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels, ou à titre universel du défunt, sont ultérieurement reconnus être en possession. »

D'après cette disposition, dès lors que l'administration peut établir :

1° La perception par le défunt, moins d'un an avant son décès, des revenus des titres et valeurs.

2° Et la possession de ces mêmes titres et valeurs

par ses héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, reconnue à une date ultérieure,

elle n'a aucune autre preuve à fournir pour la réclamation des droits de mutation après décès.

A noter que primitivement sous l'empire de la loi de 1918, la présomption ne s'appliquait qu'aux titres dont les revenus avaient été perçus seulement 6 mois avant le décès. Le délai a été porté à un an par la loi du 13 juillet 1925. a

De plus, la loi reconnaissant l'existence éventuelle de dons manuels réels, déclare aux termes du 2^e alinéa du même article 17 (article 11, § 2 du Code de l'Enregistrement) « que les héritiers, donataires » ou légataires qui se prévaudraient d'un don manuel desdits titres et valeurs à eux consenti par » le défunt ne seront pas tenus au paiement de » l'impôt de mutation par décès s'ils acquittent sur » le montant de ces titres ou valeurs, le droit de » donation entre vifs d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt ».

Cette déclaration doit être souscrite (alinéa 3) dans les délais fixés par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII reproduit par l'article 74 du code de l'enregistrement c'est-à-dire :

De six mois, à compter du jour du décès lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France.

De huit mois, s'il est décédé dans toute autre partie de l'Europe, en Algérie, en Tunisie ou au Maroc.

Et d'une année, s'il est décédé dans toute autre partie de l'Afrique, en Asie ou en Amérique.

Si la déclaration n'a pas été faite dans les délais ci-dessus, l'héritier donataire ou légataire peut encore acquitter le droit de donation entre vifs au plus tard dans les trois mois à partir d'une mise en demeure par lettre recommandée de l'administration avec accusé de réception.

Mais il doit, dans ce cas, acquitter, outre ce droit, les intérêts au taux légal calculés à compter de l'expiration des délais fixés pour le paiement des droits de mutation par décès.

A défaut de déclaration dans les trois mois du jour de l'envoi de la lettre recommandée, la présomption s'appliquera intégralement et les héritiers donataires seront tenus de la totalité des impôts de mutation par décès.

8° Enfin la *présomption légale établie par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925* ayant pour but de mettre fin au procédé employé en vue d'éluder le paiement des droits de mutation après décès par certaines personnes dont la fortune est composée en majeure partie de valeurs mobilières, tendant à faire établir de leur vivant des titres nominatifs au nom de leurs héritiers pour la nue-propriété et au leur pour l'usufruit. La même combinaison était employée pour les immeubles et les fonds de commerce. En vertu de loi de 1925 (article 10 du nouveau Code de l'Enregistrement).

« Est réputé au point de vue fiscal, faire partie,

» jusqu'à preuve du contraire, de la succession de
» l'usufruitier toute valeur mobilière, tout bien
» meuble et immeuble appartenant pour l'usufruit
» au défunt et pour la nue-propriété à l'un de ses
» héritiers présomptifs ou descendants d'eux, même
» exclu par testament — ou à ses donataires ou légataires institués même par testament postérieur,
» ou à des personnes interposées, à moins qu'il y
» ait eu donation régulière. »

Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911 § 2° et 1100 du code civil, c'est-à-dire, les père et mère, les enfants et descendants et l'époux de la personne incapable — et les enfants ou l'un des enfants du conjoint d'un époux donateur.

Toute réclamation de ce chef sera prescrite dans un délai de 5 ans à compter de l'ouverture de la succession.

Toutefois, si la nue-propriété provient à l'héritier, au donataire, au légataire ou à la personne interposée, d'une vente à lui consentie, par le défunt, les droits de mutation à titre onéreux acquittés par le nu-propriétaire et dont il est justifié seront imputés sur l'impôt de transmission par décès exigible à raison de l'incorporation des biens dans la succession.

Telles sont les principales présomptions légales dont la plupart ont été forgées par la loi fiscale pour annihiler des combinaisons plus ou moins avouées ayant toutes pour but la soustraction à l'impôt de biens mobiliers ou immobiliers.

B. — PRESOMPTIONS DE FAIT

D'une manière générale, les présomptions de l'homme, ou présomptions de fait, sont admises en matière d'enregistrement aussi bien que les présomptions légales, à moins de textes spéciaux en interdisant l'emploi.

Cette solution définitivement admise à l'heure actuelle a été très controversée.

On a d'abord prétendu que la loi de frimaire n'avait pas voulu autoriser ce mode de preuve afin d'éviter « l'inquisition fiscale ». Sur des motifs futiles ou des suppositions peu fondées, la Régie pourrait prétendre découvrir la fraude dans des actes ou contrats passés régulièrement par des contribuables honnêtes. Ces soupçons abusifs et injustifiés auraient pu nuire grandement au crédit et même à l'honorabilité de ces personnes.

On a cru ensuite trouver un argument dans l'interprétation de l'article 1353 du Code Civil lequel édicte que « le magistrat ne doit admettre les présomptions de fait que dans les cas seulement où la preuve testimoniale est admise », or, étant donné que cette dernière preuve est généralement interdite en matière d'enregistrement comme incompatible avec la procédure écrite, il s'ensuivrait que la même prohibition s'appliquerait à la preuve par présomption de fait. Quoiqu'il en soit de ces discussions, la question a été tranchée d'une manière définitive par un arrêt de la Cour de Cassation du 27 juin 1883, Sirey 85-1-33 : « Attendu, porte cette

décision, qu'en prévoyant et en punissant les omissions et les insuffisances dans les déclarations, l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII n'a rien précisé quant au genre de la preuve à l'aide de laquelle ces omissions ou insuffisances seraient constatées; que si, du silence de cet article à cet égard, on ne doit pas conclure qu'il y a lieu d'admettre toutes les preuves du droit commun et spécialement, celles qui, comme l'enquête ou la preuve testimoniale, sont contraires au texte et à l'esprit de la loi fiscale, il est juste, au moins d'en induire, que la preuve peut résulter soit des actes des parties ou de leurs ayants cause, soit même des présomptions tirées des faits constants au procès et des actes qui parviennent, par l'enregistrement, à la connaissance de l'administration, ou que la loi soumet à son droit d'investigation et qui la mettent ainsi à même d'exercer son droit de contrôle. »

Toutes les décisions de jurisprudence qui sont intervenues depuis n'ont fait que se référer à cet arrêt.

Il est hors de doute qu'à l'heure actuelle, l'administration puisse se servir comme moyen de preuve de présomptions simples et parmi celles-ci des faits les plus variés, en trouvant la source soit dans les énonciations des actes ou jugements présentés à la formalité, — soit dans les livres, registres, répertoires ou documents des officiers publics — des établissements ou sociétés assujettis au droit de contrôle.

Il est même à remarquer qu'en ces temps présents, à une époque où la fraude perce partout et

devient de plus en plus grande, les présomptions de fait, bien plus même que les présomptions légales, constitueront l'élément de preuve le plus courant et le plus naturel.

Elles se déduiront non seulement d'actes opposables aux parties, mais aussi d'actes qui leur sont étrangers et de tous documents soumis au tribunal.

(Aubry et Rau. t. VIII § 766. Instruction 2.687. § 2, p. 37).

Ces mêmes présomptions restent bien entendu entièrement subordonnées à la sagesse et à la prudence du magistrat.

C'est pourquoi l'article 1353 du Code civil fait une recommandation toute spéciale au juge, en l'invitant à n'admettre que les présomptions « graves, précises et concordantes » mais, en fait, sa liberté d'appréciation est très grande, puisqu'il peut choisir tous les faits quels qu'ils soient et leur imputer la force probante qu'il lui plaira.

Cependant la loi, en l'occurrence particulièrement désireuse de sauvegarder les intérêts des contribuables, et aussi pour cette raison que tout ce qui touche à l'impôt est d'ordre public, a voulu, à la différence de ce qui est admis en matière civile, que la Cour de cassation, en matière fiscale, ait le droit de réviser les appréciations du juge de fait.

(Revue de l'Enregistrement n° 7.161).

Ainsi on peut démontrer, à l'aide de présomptions de fait :

L'existence d'un acte en conséquence duquel un

autre a été passé ou d'un acte produit en justice.

L'existence de documents sujets à communication.

La réalisation d'une condition dont l'accomplissement rend un droit exigible.

La réalisation d'une ouverture de crédit.

Le véritable caractère d'un acte auquel les parties ont donné faussement une qualification différente, en vue de le soumettre à un tarif moins élevé que celui qui lui est applicable.

Tribunal de la Seine, 16 juillet 1913 (Sirey, 13-2-237).

L'existence d'une mutation secrète d'immeubles ou de fonds de commerce.

L'apport à titre onéreux d'un bien en société.

Le caractère frauduleux d'une énonciation.

L'insuffisance d'évaluation de valeurs mobilières, soit pour la liquidation du droit de condamnation sur un jugement, soit pour le paiement de l'impôt sur le revenu, soit pour le calcul de la taxe annuelle de transmission, soit pour le paiement de droits de mutation par décès.

Les omissions dans les déclarations de succession.

Le décès d'une personne pour le paiement des droits applicables à sa succession.

La vente simultanée du sol et de la superficie d'une forêt.

La simulation d'une vente d'immeubles sous forme de mandat.

Garnier, Dictionnaire de l'Enregistrement, Preuve page 177.

Ainsi qu'il découle de l'énumération qui précède, les présomptions de fait peuvent être notamment employées pour combattre les fraudes fiscales résultant de la simulation d'actes, c'est-à-dire le fait par un contribuable malhonnête de déguiser la vérité d'une convention sous les apparences d'actes soumis à un tarif plus faible. Cassation, 19 avril 1910, Sirey 13-1-41.

Si le fait qu'un redevable « entre deux moyens également légitimes d'atteindre le même but, choisit celui qui donne lieu aux droits les moins élevés, lors même qu'il entrerait dans une voie détournée » (1), est parfaitement légitime et non frauduleux, il n'est pas de même d'une quantité de pratiques plus ou moins tombées dans le domaine public, pour la plupart ingénieuses, que l'augmentation des tarifs a fait naître et qui ont pour but commun d'éluder le paiement de l'impôt. C'est principalement par l'usage des présomptions de fait que l'administration pourra déjouer ces manœuvres.

DONATIONS DEGUISEES

L'une des fraudes les plus employées est le fait par une personne de dissimuler le véritable carac-

(1) Dictionnaire des droits d'enregistrement par les Rédacteurs, 4^e édition. V^o Renonciation § 34.

tère d'une donation sous les apparences d'un contrat à titre onéreux, vente, échange, etc.

Parmi la jurisprudence récente, il est un certain nombre de décisions ayant fait droit aux présomptions invoquées par la Régie.

Ainsi on peut citer :

Un jugement du tribunal de La Flèche en date du 4 avril 1922 (Revue de l'Enregistrement n° 7681).

« Attendu (porte ledit jugement) qu'il est de jurisprudence constante que l'administration de l'Enregistrement a le droit de rechercher le véritable caractère des stipulations écrites dans les contrats pour arriver à en déterminer la nature et par suite l'étendue des droits à percevoir : que la simulation peut être prouvée par les moyens de droit commun et même à l'aide de présomptions, sur la valeur desquelles le pouvoir du juge est souverain.

« Spécialement, constitué une donation déguisée l'acte portant vente d'immeubles sous réserve d'usufruit et moyennant une rente viagère, alors que les prétendus acquéreurs sont les légataires universels du soi-disant vendeur, et que ce dernier, en raison de son grand âge (82 ans) aurait pu obtenir d'une compagnie d'assurances une rente viagère beaucoup plus importante. »

De même un jugement du tribunal de Clermont du 12 novembre 1924, où le faisceau des présomptions « graves, précises, et concordantes » était établi du fait qu'un vieillard de 78 ans a cédé à une

« jeune fille de 23 ans qu'il a épousée quelques mois
« après, des créances et des immeubles par acte
« sous seings privés moyennant des prix prétendus
« payés dont aucune trace n'a été retrouvée dans le
« patrimoine du vendeur, alors que l'acquéreuse
« n'a pu justifier de la possession de deniers et
« que le vendeur l'a instituée sa donatrice universelle. »

Revue de l'Enregistrement n° 8125.

Un arrêt de la Cour de Cassation du 5 janvier 1909 (Sirey 11-1-72) reconnaissant qu'une prétendue cession à titre onéreux — par laquelle une sœur abandonne à son frère tous ses droits dans des immeubles, indivis entre eux, moyennant une somme payée comptant et une rente viagère — présente les caractères d'une donation dissimulée sous la forme d'une cession à titre onéreux, s'il déclare notamment que la somme stipulée payable comptant, n'a jamais été payée, ainsi qu'il résulte du fait que la dite somme ne s'est pas retrouvée dans la succession de la défunte, décédée dans la nuit qui a suivi la rédaction de l'acte.

Un autre jugement du tribunal de Baume-les-Dames, du 4 mai 1921, décidant que l'acte passé sous la forme d'une vente par un oncle à ses neveux et nièces renferme une donation déguisée du moment que ceux-ci étaient les héritiers présomptifs du prétendu vendeur, que la soi-disante vente est intervenue quatre jours avant le décès de l'ancien possesseur, que le prix n'a pas été payé à la vue du notaire rédacteur, que la déclaration de succession ne comprend aucune somme en numéraire, et

que la situation de fortune personnelle des prétendus acquéreurs exclut la possibilité du paiement allégué.

(Revue de l'Enregistrement, n° 7816.)

La preuve de l'existence d'une donation sous la trompeuse apparence d'une vente peut encore résulter :

Par exemple, du fait que les acquéreurs étaient les héritiers présomptifs de la venderesse, âgée de 91 ans et décédée un mois après l'acte de vente. (Cette dernière comportait une propriété dont la venderesse s'était réservée l'usufruit et le prix payé hors la vue du notaire. (Draguignan, 19 juin 1924.)

Ou bien du fait que :

« Une personne a vendu la nue-propriété d'im-
« meubles à son légataire universel, alors qu'en
« outre cette vente a été consentie quelques jours
« avant le décès du vendeur, que le prix déclaré
« payé hors la vue du notaire rédacteur ne s'est
« pas retrouvé parmi les biens héréditaires et que
« d'une manière générale il apparaît, sans que l'ac-
« quéreur rapporte la preuve contraire, que les par-
« ties ont entendu dissimuler le véritable caractère
« du contrat. »

Décision du tribunal d'Abbeville, 21 fév. 1923.
(Revue de l'Enregistrement n° 8062.)

Ou encore parce qu'il résulte des circonstances et notamment d'une décision de justice que le prétendu vendeur a entendu faire une libéralité.

Tribunal de la Seine du 16 juillet 1921. (Revue de l'Enregistrement n° 7681).

Même solution jugement du Tribunal de Châteauroux du 15 décembre 1920. (Revue de l'Enregistrement, n° 7315.)

Une donation peut d'ailleurs être dissimulée non seulement sous l'apparence d'une vente, mais également dans une cession de fonds de commerce apparente.

Tribunal de Mayenne du 28 avril 1922. (Revue de l'Enregistrement n° 7586.)

Il est à noter, qu'actuellement, dans un certain nombre des hypothèses plus haut relatées, il ne serait pas nécessaire à la Régie de recourir à justice, pour prouver l'existence d'une donation déguisée sous la forme d'une vente en particulier.

La loi du 13 juillet 1925 a, en effet établi cette présomption légale :

« Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier toute valeur mobilière, tout bien meuble et immeuble, appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à l'un de ses héritiers présomptifs ou descendants d'eux, même exclu par testament.

Dans tous les cas où le vendeur s'est réservé l'usufruit du bien cédé à son héritier présomptif, la présomption légale joue et il y a lieu de comprendre dans la déclaration de succession du vendeur, l'immeuble dont s'agit, *pour la toute propriété* (1).

(1) Voir page 158.

DISSIMULATIONS ET OMISSIONS DANS LES SUCCESSIONS

C'est également par les présomptions de fait que l'administration sera amenée à faire la preuve « d'omissions dans les déclarations de succession ou simulations de dettes ».

Cette preuve peut découler de présomptions résultant d'actes ou de faits opposables aux légataires ou héritiers et dont la Régie a eu régulièrement connaissance.

Cassation, 9 avril 1900, Sirey 01-1-52 et 5 mai 1905, Sirey 01-1-55.

Ainsi par exemple :

Lorsqu'il est constaté dans des actes notariés que le *de cujus* a touché peu de jours avant sa mort des sommes importantes dont aucune justification ne peut être faite de son emploi, l'Administration est fondée à conclure, de ces constatations, que les sommes dont il s'agit se trouvaient encore au moment du décès dans le patrimoine du défunt et qu'elles ont été omises à tort dans la déclaration de succession sauf la preuve contraire.

Cassation, 9 avril 1900, Sirey 01-1-52 et 5 mai 1905, Revue de l'Enregistrement n° 7929.

De même quand « des valeurs au porteur ont été « déposées dans un établissement de crédit, au nom « du *de cujus*, l'Administration, pour démontrer « que celui-ci en avait la propriété, n'est pas ad- « mise à invoquer la présomption de l'article 2279 « qui compète seulement au possesseur de bonne

« foi actionné la revendication : mais il lui est loisible de faire valoir une présomption de fait, révélatrice de la propriété apparente, qui lui suffit pour servir de base à la réclamation des droits de mutation par décès, sauf preuve contraire. »

Avesnes, 24 février 1921. (Revue de l'Enregistrement n° 7560).

On peut citer encore sur la question un arrêt de la Chambre des Requêtes du 16 juillet 1923. Dalloz, 24-1-118.

Décidant qu'est tout à fait régulier :

« Le jugement qui, en l'absence de toute preuve contraire rapportée ou même offerte par les parties », constate l'omission d'une certaine quantité de vin dans une déclaration de succession, en se basant, d'une part, sur un inventaire dressé par les agents des contributions indirectes, et d'autre part sur les déclarations des récoltes faites par le défunt en exécution de la loi du 29 juin 1907.

De même, si un défunt a donné à un tiers devenu son légataire universel, les pouvoirs les plus étendus à l'effet de réaliser les valeurs qu'il venait de recueillir dans une succession, si le mandataire a notamment, en vertu de ce mandat, converti en titres au porteur un certain nombre de valeurs nominatives, et reçu ou fait vendre d'autres valeurs, si le mandant est décédé peu de temps après, sans que son mandataire lui ait rendu compte de son mandat, et si lesdites valeurs ne figurent pas dans la déclaration de succession faite par le mandataire,

comme légataire universel du mandant, l'Administration pourra prouver la fraude à l'aide de ces présomptions.

Cassation, 9 avril 1900, arrêt précité.

L'omission frauduleuse dans une déclaration de succession sera également constatée si le défunt, dans un testament a énoncé qu'après avoir, de son vivant, disposé largement de ses biens, ce qui restait de sa fortune s'élevait à environ 400.000 francs en valeurs de bourse — s'il a institué un légataire universel en mettant à sa charge des legs particuliers s'élevant à 182.000 francs — et si, bien que l'inventaire de la succession ait fait ressortir un actif de 88.000 francs seulement, le légataire universel a acquitté les legs particuliers dans leur intégralité.

Cassation 5 mai 1905, arrêt précité.

En ce qui concerne l'omission du montant d'une créance dans une déclaration de succession, ce n'est pas contre le débiteur, mais contre le créancier, que l'Administration devra prouver l'existence d'une créance dans la succession de ce dernier. Cette preuve peut résulter de tous faits ou actes constants au procès, et notamment d'un inventaire dressé après le décès du *de cuius* où sont relatés les termes d'un acte constatant la créance.

Il importe d'ailleurs peu que cet acte ait été passé seulement entre un créancier et les cautions, que le débiteur principal y soit resté étranger et même affirme ne rien devoir.

(Tribunal civil, Dijon 13 mars 1922. Revue de l'Enregistrement n° 7600).

PRESOMPTIONS INSUFFISAMMENT PREUVE CONTRAIRE PROBANTES

Les présomptions de fait que la Régie invoque pour démontrer le caractère frauduleux d'un acte ou d'une stipulation quelconque sont essentiellement soumises à l'appréciation du tribunal qui peut débouter l'Administration de ses prétentions, estimant que les présomptions alléguées n'offrent pas un caractère suffisamment marqué de gravité, de précision et de concordance, équivalent à la preuve absolue.

Ainsi parmi la jurisprudence récente, un jugement du tribunal de Bressuire du 1^{er} mars 1922 (Revue de l'Enregistrement n° 7818) a estimé, à l'encontre de la Régie, qu'on ne pouvait considérer comme une donation déguisée l'acte passé sous la forme d'une vente d'immeuble par une personne âgée de 71 ans à sa présomptive héritière, du moment que les circonstances invoquées par l'Administration sont insuffisantes pour établir le défaut de sincérité de la vente.

L'Administration étayait sa thèse sur un ensemble de présomptions tirées :

De la parenté de la venderesse avec les acquéreurs et ses sentiments d'affection pour eux.

De l'âge avancé de la venderesse et de son état de santé précaire.

De la faiblesse de la rente stipulée.

De l'insuffisance donnée à l'évaluation de la maison.

Et de ce que la venderesse ne paraissait pas avoir besoin d'aliéner sa maison pour se procurer des revenus.

La même solution a été consacrée par un jugement du tribunal de Limoux du 8 juin 1921 (Revue de l'Enregistrement n° 7817) qui s'est refusé à admettre la preuve d'une donation déguisée sous forme de vente d'après cette seule présomption que l'acquéreur était dans une impossibilité plus ou moins prouvée de payer son prix d'acquisition.

Dans le même sens une décision du tribunal de Vannes du 6 janvier 1922 (Revue de l'Enregistrement n° 7575) de laquelle il résulte que la Régie de l'Enregistrement « n'est pas fondée à invoquer des circonstances dont aucune prise isolément ne fournit une présomption de fraude et dont la réunion n'est pas, d'après les faits de la cause, de nature à l'établir.

En l'occurrence, la fraude a été reconnue inexistante alors même qu'il était constaté que le vendeur était âgé, qu'il s'était réservé l'usufruit des biens cédés, qu'il avait institué l'acquéreur pour l'un de ses deux légataires universels, et que le prix déclaré payé hors la vue du notaire, ne s'est pas, malgré son importance, retrouvé dans sa succession ouverte peu de temps après.

Ce jugement est très critiquable. Il semble assez judicieux, d'après l'examen des faits et surtout pour cette raison que le vendeur s'était réservé l'usufruit des biens cédés, que l'Administration n'aurait pas dû être déboutée de ses prétentions; quoiqu'il en

soit, actuellement, d'après la présomption établie par la loi du 13 juillet 1925, ces mêmes biens seraient censés n'avoir jamais quitté le patrimoine du vendeur et devraient, à ce titre, supporter les droits de mutation après décès.

Enfin les présomptions invoquées par l'administration peuvent être annihilées par la preuve contraire.

Ainsi par exemple un arrêt de la Chambre Civile de la Cour de Cassation du 24 octobre 1923 (Revue de l'Enregistrement n° 7927 et Dalloz 24-1-121) a décidé que si :

« Les titres au porteur qui se trouvaient en la
« possession du défunt au moment de l'ouverture
« de la succession sont présumés faire partie de
« son patrimoine et donnent bien, par suite, ouver-
« ture à l'impôt de mutation par décès, les succes-
« seurs du *de cujus* peuvent néanmoins détruire
« cette présomption au moyen des modes de preuve
« admis par la loi fiscale; ils échappent donc audit
« impôt en démontrant par d'autres présomptions
« graves, précises et concordantes, que le défunt
« possédait les titres pour le compte d'un tiers dont
« il les tenait en dépôt. »

« Spécialement, lorsque des valeurs au porteur
« ont été déposées, au nom du défunt, dans un éta-
« blissement de crédit, la présomption de propriété,
« qui constitue la possession de ces valeur par le

« *de cujus*, est susceptible d'être détruite par de
« simples présomptions si les prétendus proprié-
« res sont des héritiers ayant renoncé à la succes-
« sion.

« En effet, il résulte du rapprochement des arti-
« cles 1353 et 1348 du Code Civil que la preuve par
« simples présomptions est admise quand celui qui
« l'invoque n'a pu se procurer une preuve littérale.
« Or le dépôt est un contrat unilatéral qui se cons-
« tate par un acte dressé en un seul exemplaire, le
« quel reste entre les mains du déposant. L'héritier
« ayant à prouver, au regard de l'Administration, le
« dépôt volontaire effectué entre les mains du dé-
« funt par des tiers étrangers à la succession (hé-
« riers renonçants) se trouve ainsi dans l'impossi-
« bilité d'avoir contre le Trésor la preuve écrite du
« dépôt allégué.

Il se peut d'ailleurs que l'héritier acceptant n'ait commis aucune fraude en ne révélant pas à la régie l'existence des valeurs déposées, car celles-ci n'appartenant pas au défunt, n'auraient pas été soumises à l'impôt de mutation par décès.

De même, les présomptions de la Régie, bien que non combattues par la preuve contraire, peuvent cependant être neutralisées par d'autres invoquées par la partie défenderesse. Le juge se trouve alors dans un état d'incertitude qui l'empêche de reconnaître le caractère frauduleux de l'acte incriminé. D'ailleurs, en l'occurrence, reste entier le principe suivant lequel, en cas de doute, c'est à celui à qui

incombait la preuve qui doit succomber dans sa prétention.

Dans ce sens, arrêt de la chambre civile de la Cour de Cassation du 2 juillet 1925, Dalloz 26-1-57, confirmant un jugement du tribunal civil de Villefranche (Haute-Saône) du 12 mars 1924.



CONCLUSION

En résumé, les moyens de recherche et de preuve dont la régie dispose sont-ils suffisants pour lui permettre d'assurer efficacement son droit de contrôle?

Sans être parfait, l'ensemble des mesures dont l'étude vient d'être ébauchée, constitue assurément un système de preuve et de contrôle susceptible de contrecarrer les tentatives de fraudes dans une certaine mesure.

Toutefois, pour en obtenir un rendement appréciable et un résultat intéressant, il serait nécessaire que le nombre des agents du contrôle soit plus élevé. Actuellement, les inspecteurs de l'Enregistrement ont à s'occuper de beaucoup trop d'affaires et leur rayon d'action s'étend à des circonscriptions trop vastes pour qu'ils puissent examiner utilement tous les dossiers qui leur sont confiés, avec l'attention désirable.

On doit cependant augurer de bons résultats d'une réforme administrative réalisée depuis peu, après avoir été désirée ardemment de tous ceux qui ont eu la charge de diriger nos finances publi-

ques. La fusion complète des administrations des contributions directes et du cadastre d'une part, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, d'autre part, a été réalisée par un décret du Président de la République en date du 17 septembre 1926. Ainsi depuis le 1^{er} octobre dernier, ces deux administrations constituent désormais une seule et même régie financière placée sous les ordres d'un chef unique.

Ce décret était précédé d'un rapport au Président de la République, duquel est extrait ce qui suit :

« Cette réforme est inspirée par le souci d'améliorer le fonctionnement et d'accroître le rendement de ces importants services qui procurent au Trésor plus de 20 milliards de ressources annuelles et le désir de faciliter aux contribuables l'accomplissement de leurs obligations fiscales, en mettant à leur disposition un plus grand nombre de bureaux. »

« Les deux administrations dont la fusion est proposée ont l'une et l'autre le besoin essentiel de vérifier la sincérité des contribuables. Les attributions des deux services si dissemblables qu'elles puissent paraître lorsqu'on ne considère que les formalités administratives remplies pour l'assiette et le recouvrement de taxes multiples nécessitent la connaissance par le personnel de renseignements qu'il peut et que, dans bien des cas, il doit nécessairement puiser dans les dossiers de la régie voisine. Pour organiser cet échange de documentation on s'est contenté jusqu'ici de prévoir l'emploi de bulletins de service à service et il n'est pas douteux

que cette méthode a donné d'heureux résultats. Mais elle reste encore trop souvent inefficace, soit que l'agent chargé de rédiger le bulletin ne sache pas mettre en lumière les faits susceptibles de documenter son collègue, soit que celui qui reçoit le bulletin ne parvienne pas à découvrir dans la masse des renseignements qui lui sont adressés ceux qui doivent retenir son attention.

« Mais la réunion en un corps unique, la subordination à un seul chef, l'éducation administrative donnée en commun, la coopération à une même œuvre feront non seulement tomber toutes les cloisons qui trop souvent interrompent ou gênent les communications de service à service, mais encore permettront à tout fonctionnaire même spécialisé de savoir où il doit s'adresser pour compléter sa documentation et inversement de saisir à la lecture de certains renseignements l'intérêt que ceux-ci peuvent présenter pour ses collègues. La fusion ouvrira la possibilité de faire procéder d'un même coup et par les mêmes agents aux vérifications nécessaires à la perception d'impôts qui, en réalité, se complètent les uns et les autres et ont cependant été assis jusqu'à ce jour par des personnels distincts; elle permettra, d'autre part, la juxtaposition étroite des organismes de direction et de contrôle chaque fois que ceux-ci resteront spécialisés soit à titre transitoire, soit à titre définitif. Enfin elle entraînera la constitution d'archives communes, de répertoires et de dossiers communs où chaque service viendra verser son apport et puiser sa documentation. »

Vu, le Doyen,
H. BERTHELEMY.

Vu, le Président de thèse,
E. PILON.

Vu et permis d'imprimer:
Le Recteur de l'Académie de Paris,
PAUL APPEL.

Bibliographie

1. AUTEURS

Dictionnaire des droits d'enregistrement, des domaines et du timbre par les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement*. Paris, 4^e édit., 5 volumes.

Dalloz. — Répertoire et supplément du Dictionnaire des droits d'Enregistrement, timbre, greffe et hypothèques, 4^e édition, 5 volumes, 1907-1911.

— Code de l'Enregistrement, édition 1924.

Maguéro. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, timbre et hypothèques, 2^e édition, 1909-1911, 5 volumes avec supplément, 1 vol. 1921.

Pandectes français. — Répertoires.

Aubry et Rau. — Cours de droit civil Français, 5^e édition, revue par Etienne Martin.

Leroy et Beaulieu. — Traité de la science des finances.

Wahl. — Traité de droit fiscal, 3 vol., 1902-1906.

Allix. — Régime fiscal des sociétés, 2 vol. 1909.

Allix. — Traité élémentaire de sciences des Finances, 4^e édition, 1921.

Bigorne R. — Refonte et analyse des circulaires et instructions de l'Administration de l'Enregistrement, Amiens 1860, 6 volumes.

E. de Coulajon et H. Cautrel. — Traité de l'enregistrement. Paris 1899, 2 vol.

Dublineau. — Traité théorique et pratique de l'Enregistrement, 3^e édition 1923.

Castillon. — Manuel de l'Enregistrement, 8^e édition, 1924.

Guilhot. — Manuel de droit fiscal, Paris 1923.

II PÉRIODIQUES

— Instructions de la Direction Générale de l'Enregistrement (Ministère des Finances).

— Journal de l'Enregistrement et des Domaines.

— Revue de l'Enregistrement.

— Répertoire périodique de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.

— Revue du Notariat et de l'Enregistrement.

— Revue de Science et de l'égislation financière.

— Bulletin de Statistique et de législation comparée du ministère des Finances.

— Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement.

— Journal du Notariat.

— Journal des Avocats et des Notaires.

III THÈSES

Sirvin. — Fondement et exercice du droit de contrôle de l'Enregistrement. Toulouse, 1906.

A. Gazel. — Du droit de communication accordé à l'Administration de l'Enregistrement vis-à-vis des officiers publics. Paris, 1911, N° 19.

Delaude. — La Fraude en matière d'Enregistrement Grenoble, 1912.

A. Serres. — Du droit de communication accordé à l'Administration de l'Enregistrement en matière de société. Paris 1912, n° 102.

Lachaise. — Moyens préventifs et répressifs de la Fraude. Bordeaux, 1913.

Pannetier. — Les successions et le fisc. Paris 1919.

Lesœur. — Des coffres-forts et le fisc, Paris 1911.

Armilhon. — Des répercussions civiles des innovations fiscales. Paris 1923.

Célarde. — Des moyens employés en France pour éviter l'inquisition fiscale. Paris 1925.

SOCIÉTÉ PARISIENNE D'IMPRIMERIE

